

**DIE ENTWICKLUNG
DES RECHTSMITTELVERFAHRENS
DES STEUERRECHTS VOM 18. JAHRHUNDERT
BIS ZUM ERLASS
DER FINANZGERICHTSORDNUNG VOM 6. 10. 1965**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung der juristischen Doktorwürde

des

Fachbereichs Rechtswissenschaften

der Philipps-Universität zu Marburg

vorgelegt von

Ingo Willi Jäger

Bibliotheksobererrat

aus

München

Marburg

1974

**DIE ENTWICKLUNG
DES RECHTSMITTELVERFAHRENS
DES STEUERRECHTS VOM 18. JAHRHUNDERT
BIS ZUM ERLASS
DER FINANZGERICHTSORDNUNG VOM 6. 10. 1965**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung der juristischen Doktorwürde

des

Fachbereichs Rechtswissenschaften

der Philipps-Universität zu Marburg

vorgelegt von

Ingo Willi Jäger

Bibliotheksobererrat

aus

München

Marburg

1974



Als Dissertation von dem Fachbereich Rechtswissenschaften
angenommen am: 8. Jan. 1974

Berichterstatter: Professor Dr. Schmitt Glaeser

Mitberichterstatter: Professor Dr. Dr. Kaufmann

Tag der mündlichen Prüfung: 8. Febr. 1974

Inhaltsübersicht

	<u>Seite</u>
Abkürzungsverzeichnis	IV - IX
Literaturverzeichnis	X - XX
I. <u>Einleitung</u>	1 - 20
II. <u>Die Entwicklung des Rechtsmittelverfahrens des Steuerrechts in Württemberg, Baden und Preußen</u>	
1. Die Entwicklung in Württemberg	21
2. Die Entwicklung in Baden	30
3. Die Entwicklung in Preußen	
a) Die Entwicklung bis 1749	35
b) Das Ressortreglement vom 19. Juni 1749	38
c) Die weitere Entwicklung bis 1808	41
d) Die Verordnung vom 26. Dezember 1808	43
e) Die weitere Entwicklung bis 1870	45
f) Die Reformarbeit Rudolf Gneist's und die weitere Entwicklung bis zum Beginn des 20. Jahrhunderts	52
III. <u>Die Entwicklung im Reich bis 1918</u>	62
IV. <u>Die Entwicklung im Reich von 1918 - 1933</u>	
1. Vorbemerkung	66
2. Der Reichsfinanzhof	67

	<u>Seite</u>
3. Die Reichsfinanzverwaltung	69
4. Die Reichsabgabenordnung	75
5. Die Finanzgerichte	87
6. Das Reichsbewertungsgesetz	93
7. Die Notverordnungen von 1924 - 1933	95
 V. <u>Die Entwicklung während der national-sozialistischen Zeit von 1933 - 1945</u>	
1. Nationalsozialismus und Rechtsstaat	99
2. Das Steueranpassungsgesetz	102
3. Der Erlaß des Führers und Reichskanzlers vom 28. August 1939	104
4. Die Verordnungen von 1941 - 1945	106
 VI. <u>Die Wiederherstellung der Finanzgerichtsbarkeit nach 1945</u>	
1. Rechtsquellenübersicht und Vorbemerkung	111
2. Amerikanische Besatzungszone	
a) Württemberg - Baden	115
b) Hessen	116
c) Bremen	117
d) Bayern	118
3. Französische Besatzungszone	
a) Württemberg - Hohenzollern	120
b) Baden	121
c) Rheinland - Pfalz	122
4. Saarland	124

	<u>Seite</u>
5. Britische Besatzungszone	126
6. West - Berlin	129
7. Sowjetische Besatzungszone	131
8. Bundesfinanzhof	137
9. Die weitere Entwicklung	141
VII. <u>Der Finanzrechtsweg</u>	145
VIII. <u>Rechtsvergleichende Bemerkungen über die Situation in Österreich, Frankreich und Großbritannien</u>	
1. Österreich	152
2. Frankreich	160
3. Großbritannien	165
<u>Schluß</u>	169 - 170

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	.....	anderer Ansicht
aaO	.....	am angeführten Ort
Abt.	.....	Abteilung
a. F.	.....	alter Fassung
AGB	.....	Allgemeines Gesetzbuch für die Preußischen Staaten von 1791
ALR	.....	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794
a. M.	.....	anderer Meinung
Amtsbl.	.....	Amtsblatt
Anl.	.....	Anlage(n)
Anm.	.....	Anmerkung
Ann.	.....	Annalen der Gesetzgebung und Rechts- gelehrsamkeit in den Preußischen Staaten, hrsg. von D. Ernst Ferdinand Klein
AO	.....	Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919 (RGBl. S. 1993)
AöR	.....	Archiv des öffentlichen Rechts (1. 1886 ff.)
ArbGG	.....	Arbeitsgerichtsgesetz v. 3.9.1953 (BGBl. I S. 1267)
Aufl.	.....	Auflage
B	.....	Der Betrieb (1. 1948 ff.)
BAnz	.....	Bundesanzeiger (1. 1949 ff.)
BAO	.....	Bundesabgabenordnung (Österr. BGBl. Nr. 194/1961 S. 1031)
BB	.....	Der Betriebs-Berater (1. 1946 ff.)
Bd.	.....	Band
BdF	.....	Bundesminister der Finanzen
Begr.	.....	Begründung
bes.	.....	besonders
BFH	.....	Bundesfinanzhof
BGB	.....	Bürgerliches Gesetzbuch

BGBI.	.....	Bundesgesetzblatt
BGH	.....	Bundesgerichtshof
BGHSt	.....	Entscheidungen des BGH in Strafsachen
BR	.....	Bundesrat
BStBl.	.....	Bundessteuerblatt (1. 1951 ff.)
BT	.....	Bundestag
BVerfG	.....	Bundesverfassungsgericht
BVerGE	.....	Entscheidungen des BVerfG (1. 1952 ff.)
DDR	.....	Deutsche Demokratische Republik
DÖV	.....	Die Öffentliche Verwaltung (1. 1948 ff.)
Drucks.	.....	Drucksache
DRiZ	.....	Deutsche Richterzeitung (1. 1908 - 27. 1935, 28. 1950 ff.)
DRZ	.....	Deutsche Rechts - Zeitschrift (1. 1946 - 5. 1950)
DStBl.	.....	Deutsches Steuerblatt (1. 1917/18 - 27. 1944)
DStZ	.....	Deutsche Steuerzeitung (1. 1912 - 34. 1945, 35. 1947 ff., ab 1948 geteilt in Ausgabe A und B)
DVB1.	.....	Deutsches Verwaltungsblatt (65. 1950 ff.)
Einl.	.....	Einleitung
Entw.	.....	Entwurf
erg.	.....	ergänzen
FA	.....	Finanzamt
FÄ	.....	Finanzämter
FG	.....	Finanzgericht
FGO	.....	Finanzgerichtsordnung
FR	.....	Finanz-Rundschau (1. 1946 ff.) Deutsches Steuerblatt
FuSt.	.....	Finanz und Steuer, hrsg. vom Finanz- ministerium Württemberg-Baden (1./2. 1946/47)

G	.....	Gesetz
GBI.	.....	Gesetzblatt
Ges.	.....	Gesetz
GG	.....	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949 (BGBl. S. 1)
GS	.....	Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten
GVBl.	.....	Gesetz- und Verordnungsblatt
GVG	.....	Gerichtsverfassungsgesetz vom 27.1.1877 (RGBl. S. 41), i.d.F. d. Bek. v. 12.9.1950 (BGBl. S. 513)
h. M.	.....	herrschende Meinung
i. d. F. d. Bek.	.....	in der Fassung der Bekanntmachung
i. S.	.....	im Sinne
i. V. m.	.....	in Verbindung mit
JB	.....	Jahrbücher für die Preußische Gesetz- gebung, Rechtswissenschaft und Rechts- verwaltung, hrsg. im Auftrage des Königl. Justiz=Ministeriums
JböffR.	.....	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart (1. 1907 - 25. 1938; N.F. 1. 1951 ff.)
JW	.....	Juristische Wochenschrift (1. 1872 - 68. 1939)
JZ	.....	Juristen-Zeitung (6. 1951 ff.)
KAG	.....	Kommunalabgabengesetz vom 14.7.1893 (GS S. 152)
Kap.	.....	Kapitel
KRG	.....	Kontrollratsgesetz
LFA	.....	Landesfinanzamt
l. Sp.	.....	linke Spalte
LVG	.....	Gesetz über die allgemeine Landesver- waltung v. 30.7.1883 (GS S. 195)

MDR	.....	Monatsschrift für Deutsches Recht (1. 1947 ff.)
MRVO	.....	Militärregierungsverordnung
N. F.	.....	neue Fassung
o.	.....	oben
OFD	.....	Oberfinanzdirektion
OFH	.....	Oberster Finanzgerichtshof (München)
o. gen.	.....	oben genannt
OVG	.....	Oberverwaltungsgericht
pr.	.....	preußisch
Pr. VBl.	.....	Preußisches Verwaltungsblatt (1. 1879 - 48. 1926/27)
RAO	.....	s. AO
RbewG	.....	Reichsbewertungsgesetz vom 2.2.1935 (RGBl. I S. 81)
RdF	.....	Reichsminister der Finanzen
Reg. Bl.	.....	Regierungsblatt
RFH	.....	Reichsfinanzhof
RFM	.....	Reichsminister(ium) der Finanzen
RGBl.	.....	Reichsgesetzblatt (1871 - 1945)
Rphil.	.....	Rechtsphilosophie
r. Sp.	.....	rechte Spalte
RStBl.	.....	Reichssteuerblatt (10. 1920 - 35. 1945)
SGG	.....	Sozialgerichtsgesetz v. 3.9.1953 (BGBl. I S. 1239)
SJZ	.....	Süddeutsche Juristenzeitung (1. 1946 - 5. 1950)
Sp.	.....	Spalte
StAnpG	.....	Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 (RGBl. I S. 925)
StbJb	.....	Steuerberater-Jahrbuch (1. 1949 ff.)

StRK	.....	Steuerrechtsprechung in Karteiform, Mrozek - Kartei (1922 - 1944, 1951 ff.)
StSäumnG	.....	Steuersäumnisgesetz vom 24.12.1934 (RGBl. I S. 1271)
StuF	.....	Steuer und Finanzen (1.-2. 1962/1963 ff.)
StuZBl.	.....	Steuer- und Zollblatt, hrsg. von der Leitstelle der Finanzverwaltung für die Britische Zone (Finanzleitstelle)
StW	.....	Steuer und Wirtschaft (1. 1922 - 23. 1944, 24. 1947 ff.)
Verhdlgn.d. verf. geb.Dt.Nat.vers.	.....	Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung
VerwR	.....	Verwaltungsrecht
VG	.....	Verwaltungsgericht
VGG	.....	Verwaltungsgerichtsgesetz(e)
VO	.....	Verordnung
VOBl.	.....	Verordnungsblatt
Vorbem.	.....	Vorbemerkung
VVDStRL	.....	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (1. 1924 ff.)
VwGO	.....	Verwaltungsgerichtsordnung vom 21.1.1960 (BGBl. I S. 17)
WpG.	.....	Die Wirtschaftsprüfung (1. 1948 ff.)
WRV	.....	Verfassung des Deutschen Reichs (Weimarer Reichsverfassung) vom 11.8.1919. (RGBl. S. 1383)
ZPO	.....	Zivilprozeßordnung vom 30.1.1877 (RGBl. S. 83)
Ztschr. f. d. ges. StW	.....	Zeitschrift für die gesamte Staatswissen- schaft. (1. 1844 - 104. 1944, 105. 1948/49 ff.)
ZVOBl.	.....	Zentralverordnungsblatt, hrsg. namens aller Zentralverwaltungen von der Deutschen Justizverwaltung der sowjetischen Besat- zungszone in Deutschland. (1947 - 1949)

ZZP Zeitschrift für Zivilprozeß, begr. von
Busch (1. 1879 - 63. 1943,
64. 1950/51 ff.)

Literaturverzeichnis

- Anschütz, Gerhard Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. August 1919. Ein Kommentar für Wissenschaft u. Praxis. (Nachdr. d. 4. Bearb., 14. Aufl., 1933) Darmstadt 1965
- Apel, Erich Die Entwicklung des Rechtsschutzes in der preußischen Verwaltung. Diss. Marburg 1961
- Bachof, Otto Verwaltungsgerichtsbarkeit und Justiz. in SJZ 1949 Sp. 377 ff.
- Bachof, Otto Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung. Tübingen 1951
- Bähr, Otto Der Rechtsstaat. Neudruck d. Ausg. von 1864. Aalen 1961
- Ball, Kurt Grundriß des gesamten Steuerrechts. (5. Aufl. der Einführung in das Steuerrecht) II. Abteilung: Allgemeines Steuerrecht. Mannheim-Berlin-Leipzig 1933
- Becker, Enno Die Reichsabgabenordnung. Vierte Neubearb. Aufl. Berlin 1925
- Becker, Enno Zur Unabhängigkeit der Finanzgerichte. in StW 1925 Sp. 2063 ff.
- Becker, Enno Zur Reichsabgabenordnung (Rechtsschutz) in StW 1927 Sp. 325 ff.
- Becker, Enno Die Reichsabgabenordnung. Sechste durchges. Aufl. Berlin 1928
- Benjamin, Hilde Die Entwicklung des sozialistischen Rechts und die Aufgaben der Rechtspflege beim umfassenden Aufbau des Sozialismus in der DDR. in "Neue Justiz" 1962 S. 759 ff.
- Berger, Emil Zur Rechtsgültigkeit des § 19 Abs. 3 der Steuervereinfachungsverordnung. in StW 1947 Sp. 591 ff.
- Berger, Emil Nochmals: § 19 Abs. 3 StV. in StW 1948 Sp. 409 ff.

- Berger, Emil Der Steuerprozeß, Handbuch mit Kommentar zum Rechtsmittelverfahren.
München und Berlin 1954
- Bettermann, Karl August Die Beweislast im Verwaltungsprozeß.
in Vhdln. d. 46. DJT, Bd. II, E 26 ff.
- Bögeholz, D. Kritische Gedanken zum kommenden Steuerrecht.
in FR 1958 S. 501
- Boyens, Walter Die Finanzgerichtsbarkeit in Berlin (West-Berlin).
in FR 1951 S. 198
- Brauchitsch, M. von Verwaltungsgesetze für Preußen.
Neu hrsg. v. Drews und Lassar, siebenter Band, neunzehnte Aufl., achte Bearbeitung.
Berlin 1930
- Bredt Die Tragweite des Rechtsschutzes in der Steuergesetzgebung.
in Pr. VBl. 38. Jahrg., 1917, S. 442 f.
- Breuers, Friedhelm Der Rechtsschutz im französischen Steuerrecht.
in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht", hrsg. v. Günther Felix, S. 315 - 341.
Düsseldorf 1960
- Breuers, Friedhelm Die Rechtszüge im französischen Steuerrecht. (Schriftenreihe d. Inst. f. Steuerrecht d. Universität zu Köln. Bd. 11)
Düsseldorf 1959
(= Diss. Köln 1959)
- Brockhoff Zwei- oder dreistufige Finanzgerichtsbarkeit?
in FR 1958 S. 450
- Brockhoff Zwei- oder dreistufige Finanzgerichtsbarkeit?
in FR 1959 S. 51
- Bühler, Ottmar Die Zuständigkeit der Zivilgerichte gegenüber der Verwaltung im württembergischen Recht und ihre Entwicklung seit Anfang des 19. Jahrhunderts.
Diss. Tübingen 1911
- Bühler, Ottmar Allgemeines Steuerrecht.
Berlin 1927

- Bühler, Ottmar Die neue Zeit und die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.
in DStZ 1933 S. 203
- Bühler, Ottmar Die leitenden Ideen des deutschen Steuerrechts.
in AöR N.F. Bd. 33 (1943)
S. 122 ff.
- Bühler, Ottmar Anmerkung zu dem Urt. des VG Stuttgart v. 24.6.1949 - I 76/1949 -
in DRZ 1950 S. 573
- Bühler, Ottmar Die rechtsstaatlichen Forderungen auf dem Gebiet des Steuerrechts im Rahmen der dringendsten steuerpolitischen Anliegen.
in StbJB 1955/56 S. 19 - 64
- Bühler, Ottmar Grundsätzliche Fragen der Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit - unter Ausblick auf die Regelungen in England und USA -
(Schriftenreihe der Juristischen Studiengesellschaft Karlsruhe, Heft 35).
Karlsruhe 1958
- Conrad, Hermann Staatsgedanke und Staatspraxis des aufgeklärten Absolutismus.
Opladen 1971
- Deutscher Anwaltverein Leitsätze des Deutschen Anwaltvereins zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen (Beschuß des Vorstandes vom 12. Juni 1926).
in StW 1927 Sp. 161 ff.
- Draht, Martin Verfassungsrecht und Verfassungswirklichkeit in der sowjetischen Besatzungszone.
Bonn 1954
- Drews Vom Ausbau der preußischen Verwaltungsgerichtsbarkeit.
in Ztschr. f.d.ges. StW 78. Jahrg. (1924)
S. 586 ff.
- Eisenberg, E. Dreistufiger Finanzrechtsweg durch obere oder untere Finanzgerichte?
in FR 1963 S. 343 ff.
- Elbe, Joachim v. Die Verwaltungsgerichtsbarkeit nach den Gesetzen der deutschen Länder.
Diss. Kiel 1925

- Engelhardt/Becker/Hensel/
Marcuse Stellungnahmen zu den Leitsätzen des
 Deutschen Anwaltvereins zur Verbesserung
 des Rechtsschutzes in Steuersachen.
 in StW 1927 Sp. 173 ff.
- Eyermann/Fröhler Verwaltungsgerichtsgesetz für Bayern,
 Bremen, Hessen und Württemberg-Baden.
 Kommentar.
 München und Berlin 1950
- Eyermann/Fröhler Verwaltungsgerichtsordnung. Kommentar.
 München und Berlin 1960
- Fachinstitut der Steuer-
berater e.V., Köln Zur gesetzlichen Regelung des Finanz-
 rechtsweges.
 in FR 1963 S. 53
- Fechner, Richard Grundriß des Steuerrechts.
 3. Neubearb. Aufl.
 Berlin und Frankfurt a.M. 1960
- Felix, Günther (Hrsg.) Vom Rechtsschutz im Steuerrecht.
 Düsseldorf 1960
- Fleiner/Giacometti Schweizerisches Bundesstaatsrecht.
 Zürich 1949
- Flick, Hans Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht.
 in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht",
 hrsg. v. Günther Felix, S. 369 - 397.
 Düsseldorf 1960
- Fließbach Art. 19 Abs. 4 GG im steuergerichtlichen
 Verfahrensrecht im Rahmen der Recht-
 sprechung des Bundesfinanzhofs.
 in StbJb 1960/61 S. 63 - 96
- Friedenau, Theo Rechtsstaat in zweierlei Sicht.
 Berlin 1956
- Fuisting, Bernhard Der Rechtsschutz bei der Einkommensbe-
 steuerung in Preußen.
 Berlin 1896
- Gerhardt, Heinz Neuordnung des steuerlichen Rechtsmittel-
 verfahrens in Berlin.
 in Wpg. 1952 S. 34
- Giese, Friedrich Zur Erneuerung des Rechtsstaats im deut-
 schen Steuerrecht.
 in FR 1946 S. 71
- Giese, Friedrich Staatsrecht.
 Wiesbaden 1956

- Gneist, Rudolf Der Rechtsstaat und die Verwaltungsgerichte in Deutschland.
Zweite umgearb. und erw. Aufl.
Berlin 1879
- Görg/Müller Finanzgerichtsordnung (FGO).
Kommentar für Wissenschaft und Praxis.
Neuwied und Berlin 1966
- Göz, Karl Das württembergische Einkommensteuergesetz vom 8. August 1903 nebst Ausführungsbestimmungen.
2., neubearb. Aufl.
Tübingen 1908
- Hartung, Fritz Deutsche Verfassungsgeschichte vom 15. Jahrhundert bis zur Gegenwart.
Siebente Aufl.
Stuttgart 1959
- Hartz, Wilhelm Rechtsprechung und Verwaltung.
Zur Nichtanwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes durch die Finanzverwaltungsbehörden.
in BB 1955 S. 517
- Hensel, Albert Steuerrecht. Dritte, völlig neubearb. Aufl.
Berlin 1933
- Heßdörfer, Ludwig Probleme des Bundesfinanzhofes.
in BB 1959 S. 1257
- Heßdörfer, Ludwig Der Rechtsstaat, sein Wesen und Wege zu seiner Verwirklichung.
Stuttgart 1961
- Hohl, C. Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege vom 16. Dezember 1876.
Stuttgart 1877
- Jaeger Das Anfechtungsverfahren in Zoll- und Verbrauchsteuersachen und Art. 19 Abs. 4 Bonner Grundgesetz.
in StW 1952 Sp. 255
- Jesch, Dietrich Gesetz und Verwaltung. Eine Problemstudie zum Wandel des Gesetzmäßigkeitsprinzipes.
Tübingen 1961
- Jüsgen, Werner Zur österreichischen Bundesabgabenordnung.
in FR 1963 S. 555 ff.

- Klein, Ernst Ferdinand Freyheit und Eigenthum,
abgehandelt in acht Gesprächen über die
Beschlüsse der Französischen National-
versammlung.
Berlin und Stettin 1790
- Kloß, R. Verbesserungen und Verböserungen des
Rechtsschutzes in der neuen Notverordnung.
in DStZ 1930 S. 488 ff.
- Koch Die Finanzgerichte.
in StW 1922 Sp. 659 ff.
- Koch, Carl Die Unzulänglichkeiten der Reichsabgaben-
ordnung und ihre Behebung.
in StbJb 1963/64 S. 415 ff.
- Koch, C.F. Allgemeines Landrecht für die Preußischen
Staaten. Kommentar in Anmerkungen.
Zweiter Theil, zweiter Band, zweite verm.
Aufl.
Berlin 1857
- Koch, C.F. Allgemeines Landrecht für die Preußischen
Staaten. Kommentar in Anmerkungen.
Zweiter Theil, zweiter Band, vierte
verm. Aufl.
Berlin 1872
- Köhler, Ludwig von Grundlehren des Deutschen Verwaltungs-
rechts.
Stuttgart - Berlin 1935
- Koellreutter, Otto Der nationale Rechtsstaat. Zum Wandel der
deutschen Staatsidee.
Tübingen 1932
- Koellreutter, Otto Deutsches Staatsrecht.
Stuttgart und Köln 1953
- Krämer, Wilhelm Rechtsschutz in Steuersachen.
in JW 1929 S. 489 ff.
- Krauß/von Schweinichen Disputation über den Rechtsstaat.
Mit einer Einl. u. einem Nachwort von
Carl Schmitt.
Hamburg 1935
- Kuehn, Herbert Eignet sich das Berufungsverfahren der
Reichsabgabenordnung auch für Zölle und
Verbrauchabgaben anstelle des Anfech-
tungsverfahrens?
in StW 1948 Sp. 263 ff.

- Kühn, Rolf Abgabenordnung. Sechste Neubearb. Aufl.
Stuttgart 1961
- Liebisch, A. Die Stellung der ehrenamtlichen Mitglieder
der Finanzgerichte.
in DStBl. 1929 Sp. 395 ff.
- Linder, Otto Die Entstehung der Verwaltungspflege
des Geheimen Rats in Württemberg.
Berlin 1940
- List, H. Die künftige Gestaltung der Rechtsbe-
schwerde.
in FR 1963 S. 19
- Loening, Edgar Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts.
Leipzig 1884
- Loose, Gerhard Die neue österreichische Bundesabgaben-
ordnung.
in DStZ (A) 1963 S. 101
- Maier, Hans Ältere deutsche Staatslehre und westliche
politische Tradition. (Recht und Staat.
Heft 321).
Tübingen 1966
- Maier, Hans Rechtsstaat und Grundrechte im Wandel
des modernen Freiheitsverständnisses.
in: Aus Politik und Zeitgeschichte
(Beilage zur Wochenzeitung "Das Parlament")
B 29/66 v. 20.7.1966 S. 11 - 22
- von Mangoldt/Klein Das Bonner Grundgesetz, erläutert von
Hermann von Mangoldt +,
zweite, Neubearb. u. verm. Aufl. von
Friedrich Klein, Band I.
Berlin u. Frankfurt a.M. 1957
- Mann Das Grundgesetz und die Ordnung der Fi-
nanzgerichtsbarkeit.
in StuF 1963 S. 150 ff.
- Maunz, Theodor Deutsches Staatsrecht.
München und Berlin 1951
- Mayer, Otto Deutsches Verwaltungsrecht.
Erster Band, dritte Aufl.
München u. Leipzig 1924
- Mirbt, Hermann Grundriß des deutschen und preußischen
Steuerrechts.
Leipzig - Erlangen 1926

- Mitteis, Heinrich Rechtsgeschichte und Gegenwart. (1947)
in: Die Rechtsidee in der Geschichte.
Gesammelte Abhandlungen u. Vorträge von
Heinrich Mitteis,
Weimar 1957, S. 501 ff.
- Mylius, Christian Otto Corpus Constitutionum Marchicarum.
Berlin und Halle 1736 - 1751
- Nagel, Lothar Steuerausschuß und Finanzrechtsweg.
in FR 1963 S. 179 f.
- Naumann, Richard Die Finanzgerichtsordnung.
in DVBl. 1966 S. 1 - 6
- Naumann, Richard Die zweistufige Finanzgerichtsbarkeit.
in DÖV 1966 S. 17 - 20
- Oppen, Bruno von Steuerliche Rechtskraft und Rechtsstaat.
in StW 1949 Sp. 313 ff.
- Piesker, J.F. Veröffentlichung von Bundesfinanzhof-
Urteilen.
in BB 1956 S. 1095
- Poppitz, Johannes Die Anfänge der Verwaltungsgerichtsbarkeit.
in AöR 33. Bd. (1943) S. 158 ff. u.
in AöR 34. Bd. (1944) S. 3 ff.
- Prieß, Friedrich Wilhelm Der Rechtsstaatsgedanke im Steuerrecht.
Diss. Marburg 1926
- Radbruch, Gustav Rechtsphilosophie. Vierte Aufl., nach dem
Tode des Verfassers besorgt u. biographisch
eingeleitet von Erik Wolf.
Stuttgart 1950
- Reichsverband der
akademischen Finanz-
beamten Der Rechtsschutz in Steuersachen.
Eine Stellungnahme des Reichsverbandes
der akademischen Finanzbeamten zur
Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuer-
sachen.
in DStZ 1929 S. 22 ff. u. S. 123 ff.
- Reinhardt, Fritz Zum 19. August 1934.
in DStZ 1934, Teil II, S. 661
- Ridder, Helmut K. J. Zur Stellung der Finanzgerichtsbarkeit in
England.
in StW 26 (1949) Sp. 309 ff.
- Riewald, Alfred Reichsabgabenordnung und Steueranpassungs-
gesetz. Teil I, enthaltend das Steueranpas-
sungsgesetz und die §§ 1 bis 159 der
Reichsabgabenordnung.
Berlin 1941

- Riewald, Alfred Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil II, enthaltend die §§ 160 bis 390.
Berlin - Köln - Detmold 1951
- Röhl Letztmals: Zwei- oder dreistufige Finanzgerichtsbarkeit?
in FR 1959 S. 52 f.
- Rüfner, Wolfgang Verwaltungsrechtsschutz in Preußen von 1749 bis 1842.
Bonn 1962
- Rupp, Hans Heinrich Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre.
Tübingen 1965
- Sarwey, Otto von Das öffentliche Recht und die Verwaltungspflege.
Tübingen 1880
- Schefold, Karl Zeitgemäße Betrachtungen eines alten Richters zu Richterfragen.
in StW 1947 Sp. 5 ff.
- Schmoller, Gustav Acta Borussica. Denkmäler der preussischen Staatsverwaltung im 18. Jahrhundert. Abt. Behördenorganisation. Band I - X.
Berlin 1894 - 1912
- Scholl/Hinst Das Anfechtungsverfahren in Zoll- und Verbrauchsteuersachen in der amerikanischen und französischen Zone widerspricht dem Grundgesetz.
in BB 1954 S. 556
- Schultz, Günther Mit der am 1.1.1966 in Kraft tretenden Finanzgerichtsordnung ...
in MDR 1966 S. 31 - 33
- Schwarz, Hans Die Finanzgerichte unter besonderer Berücksichtigung der geschichtlichen Entwicklung. Diss. Tübingen 1955 (Maschinenschr.)
- Seitz, Theodor Der Rechtsschutz in Steuersachen im Berufungsverfahren.
in JW 1929 S. 492 ff.
- Senf, Karl Rechtsschutz vor dem Finanzgericht. Ist dem Steuerpflichtigen vor dem Finanzgericht ausreichender Rechtsschutz gewährleistet?
in DStZ 1930 S. 63 ff., 111 ff. und 154 ff.

- Spitaler, Armin Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit.
in StbJb 1955/56 S. 483 ff.
- Spörlein, Hans Die Entwicklung des Rechtsschutzgedankens
in der Steuerrechtsprechung und die Wün-
sche der Praxis.
in StbJb 1959/60 S. 463
- Stahl, Friedrich Julius Rechts- und Staatslehre auf der Grundlage
christlicher Weltanschauung. Zweite Ab-
theilung.
Heidelberg 1846
- Stieler Die Finanzgerichte, was sie waren und was
sie nicht waren.
in StW 1949 Sp. 227 ff.
- Stödter, Rolf Deutschlands Rechtslage.
Hamburg 1948
- Strutz Rechtssicherheit und Rechtsschutz nach der
Reichsabgabenordnung.
in DStZ 1919/20 S. 217 ff. u. 241 f.
- Strutz Empfiehlt sich im Interesse des Rechts-
schutzes der Steuerpflichtigen eine Ein-
schränkung der Befugnisse der Finanz-
ämter?
in DStZ 1921/22 Sp. 332 ff., 397 ff. und
448 ff.
- Strutz Die Verbesserung des Rechtsschutzes in
Steuersachen.
in DStZ 1927 Sp. 8 ff. u. 119 ff.
- Timm Die Vereinheitlichung der gerichtlichen Ver-
fahrensordnungen aus der Sicht der Finanz-
gerichtsbarkeit.
in DVBl. 1958 S. 812 ff.
- Tipke, Klaus Zweistufige oder dreistufige Finanzgerichts-
barkeit?
in DÖV 1959 S. 333
- Tipke, Klaus Finanzgerichtsbarkeit und Finanzgerichts-
ordnung.
in DRiZ 1966 S. 169 - 176
- Ule, Carl Hermann Zur Vereinheitlichung der gerichtlichen
Verfahrensordnungen.
in DVBl. 1958 S. 691
- Ule, Carl Hermann Verwaltungsgerichtsbarkeit.
Köln - Berlin 1960

Waldecker, Ludwig	Steuerrecht und Rechtsstaat. (Öffentlichrechtliche Abhandlungen, Heft 1) Berlin 1928
v. Wallis	Einspruch und Beschwerde. (Bücherei für Wirtschafts- und Steuer- recht, Band 65) Ludwigshafen am Rhein 1956
Weisensee, Carl	Ist eine Finanzgerichtsordnung notwendig? in DStZ 1958 S. 169
Winterlin, Hermann	Das Württembergische Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 24. März 1881 (Reg.Bl. S. 113). Stuttgart 1881
Wolfangel, Helga	Die ersten Anfänge der Verwaltungsgerichts- barkeit in Württemberg. Diss. Würzburg 1963 (Maschinenschr.)
Wunschel, Helmut	Der Rechtsschutz in Steuersachen. Diss. Erlangen 1950 (Maschinenschr.)
Ziemer, Herbert	Nochmals: Zwei- oder dreistufige Finanz- gerichtsbarkeitK in FR 1958 S. 502 ff.
Ziemer, Herbert	Zwei- oder dreistufige Finanzgerichtsbar- keit? in DÖV 1959 S. 336
Zitzlaff	Die Bedeutung der Finanzgerichtsbarkeit. in StW 1940 Sp. 185 ff.
Zitzlaff, Franz	Zum Beginn der Arbeit des Bundes- finanzhofes. in StW 1951 Sp. 1 ff.

I. EINLEITUNG

Beinahe in der letzten Stunde der 4. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages gelang es noch, die Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 6. Oktober 1965 (1) zu verabschieden. Damit hatte sich der Gesetzgeber nach jahrelangem parlamentarischen Ringen (2) des ihm in Art. 108 Abs. 5 GG (3) erteilten Auftrags entledigt und den Kreis der Gerichtsverfassungs- und Prozeßgesetze geschlossen.

Görg/Müller weisen in ihrem FGO - Kommentar (4) darauf hin, daß im Steuerrecht das "Majestätsrecht" am längsten gelebt habe. Die Länge und die Heftigkeit des Kampfes um die Finanzgerichtsordnung zeigen an, wie schwer es offenbar selbst dem Gesetzgeber des Grundgesetzes fiel, sich gerade auf dem Gebiet des steuerlichen Rechtsschutzes von überlieferten und "bewährten" Vorstellungen zu befreien und eine Gerichtsordnung zu schaffen, die der freiheitlich - rechtsstaatlichen Struktur der Verfassung entspricht. Dieser Vorgang ist umso erstaunlicher, als alle anderen Verwaltungsprozeßordnungen bereits seit Jahren vorlagen.

Wies das Rechtsmittelverfahren der Reichsabgabenordnung noch in verschiedener Hinsicht die Merkmale eines "verlängerten Veranlagungsverfahrens" auf, so baute die FGO das Verfahren - entsprechend der heutigen Auffassung von der rechtsprechenden Gewalt und

-
- 1) BGBl I S. 1477. Die FGO trat im wesentlichen am 1. Januar 1966 in Kraft (§ 184 FGO).
 - 2) Der Entwurf einer Finanzgerichtsordnung war dreimal beim Bundestag eingebracht worden:
28.9.1955 (BT-Drucks. 1716, 2. Wahlperiode),
10.1.1958 (BT-Drucks. 127, 3. Wahlperiode) und
2.8.1963 (BT-Drucks. IV/1446, BR-Drucks. 129/63,
4. Wahlperiode)
 - 3) "Die Finanzgerichtsbarkeit wird durch Bundesgesetz einheitlich geregelt."
 - 4) S. XVIII

in Anlehnung an die VwGO vom 21.1.1960 (1) - als echtes Gerichtsverfahren aus:

Die Finanzgerichtsbarkeit wird durch unabhängige, von den Verwaltungsbehörden getrennte, besondere Verwaltungsgerichte ausgeübt (2). Die Generalklausel des § 33 FGO eröffnet einen lückenlosen Rechtsschutz auf dem Gebiet des Abgabenrechts. Die Begriffe "Berufung" und "Rechtsbeschwerde" sind durch "Klage" (3) und "Revision" ersetzt, so daß schon von der Terminologie her keine Zweifel mehr über den Charakter dieses Verfahrens aufkommen können. Das Einspruchsverfahren und das Beschwerdeverfahren sind weiterhin in der RAO geregelt und bilden das "Vorverfahren" (4).

Damit entspricht die FGO den wesentlichen Gerichtsorganisationsprinzipien des Grundgesetzes (5).

Wie sich aus der Formulierung des Themas ergibt, soll es nicht Aufgabe dieser Schrift sein, auch die FGO vom 6.10.1965 und deren Probleme eingehend abzuhandeln. Trotzdem soll ein Problem der FGO in dieser einleitenden Betrachtung einbezogen werden, für das sich offenbar die Notwendigkeit ergeben hatte, "eine gegenüber den Vorschriften der VwGO abweichende Regelung vorzusehen, da dem Finanzgerichtsverfahren aus der Natur des Steuerrechts heraus in verschiedenen Beziehungen Eigengesetzlichkeiten gegenüber den anderen Gerichtsverfahrensarten innewohnen" (6).

Was unter der Flagge "Natur des Steuerrechts" bzw. "Eigengesetzlichkeit (der Finanzgerichtsbarkeit)" mit kaum stichhaltigen Argumen-

1) BGBl. I S. 17

2) § 1 FGO

3) § 40 Abs. 2 FGO

4) § 44 FGO

5) Vor allem Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 2, Art. 92 und Art. 97 GG

6) Begründung eines FGO-Entwurfs (BR-Drucks. 129/63 S. 35 r. Sp.)

ten in die FGO Eingang gefunden hat, zeigt - wie die spätere historische Darstellung erweisen wird - deutlich die Verhaftung mit einem Verständnis des Steuerrechtsschutzes, das spätestens mit Erlass des Grundgesetzes als überholt hätte gelten müssen.

Es geht hier um die Frage der Zwei- oder Dreistufigkeit der Finanzgerichtsbarkeit, die bisher wie kaum ein anderes Problem heftig umstritten war (1).

In der 4. Wahlperiode hatte der Bundestag den FGO - Entwurf zunächst in der vom Rechtsausschuß gründlich überarbeiteten Fassung (2) angenommen, die einen dreistufigen Instanzenzug vorsah. Wegen dieser Dreistufigkeit versagte der Bundesrat dem Entwurf die erforderliche Zustimmung und verlangte die Einberufung des Vermittlungsausschusses (3).

1) Stimmen aus dem Schrifttum:

Für eine dreistufige Finanzgerichtsbarkeit

Brockhoff in FR 1958 S. 450 ff. u. FR 1959 S. 51

Bögeholz in FR 1958 S. 501 (502 l. Sp. o.)

Weisensee in DStZ 1958 S. 169 (170 r. Sp.)

Timm in DVBl. 1958 S. 812 (814 r. Sp. ff.)

Tipke in DÖV 1959 S. 333 ff.

Röhl in FR 1959 S. 52

Fachinstitut der Steuerberater e.V. in

FR 1963 S. 53 (56)

Nagel in FR 1963 S. 179 (181)

Eisenberg in FR 1963 S. 343 ff.

Mann in StuF 1963 S. 152

Naumann in DVBl. 1966 S. 1 ff.

u. DÖV 1966 S. 17 ff.

Tipke in DRiZ 1966 S. 192

Görg/Müller, FGO (1966), Randziff. 15, S. 10 u. 11

Für eine zweistufige Finanzgerichtsbarkeit

Bühler in StbJb 1955/56 S. 19 (62)

Ziemer in FR 1958 S. 52 ff.

u. DÖV 1959 S. 336 ff.

List in FR 1963 S. 19 (20)

Schultz in MDR 1966 S. 31 r. Sp.

2) BT-Drucks. IV/3523

3) BT-Drucks. IV/3739

Die FGO vom 6.10.1965 trägt den Bedenken des Bundesrates Rechnung und statuiert - im Gegensatz zur allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit und zur Sozialgerichtsbarkeit - eine zweistufige Gerichtsbarkeit (1), wie sie bereits die Regierungsvorlage und auch noch der FGO - Entwurf 1958 (2) vorgesehen hatten.

Wenn auch diese Regelung im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG wohl als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen werden kann (3), ist diese Entscheidung des Gesetzgebers sehr zu bedauern.

Dem Argument, die Tatsachen seien vor den Finanzgerichten im allgemeinen weniger umstritten als etwa in der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit, da sie in den meisten bedeutenderen Fällen durch die Einrichtungen der Finanzverwaltung, insbesondere durch die Betriebsprüfung, schon vorgenommen würden (4), ist entgegenzuhalten (5), daß es auch sonst in der Verwaltung, z.B. in der Bauverwaltung etc., Prüfungseinrichtungen gibt, woraus noch niemals gefolgert wurde, für diese Bereiche den Rechtsweg zu verkürzen. Daneben ist festzustellen, daß der weitaus größte Teil der Steuerpflichtigen überhaupt keiner Betriebsprüfung unterliegt. Vom Standpunkt des Rechts kann außerdem nicht behauptet werden, "bedeuten-

-
- 1) § 2 FGO; zur offiziellen Begründung der Zweistufigkeit s. BT-Drucks. 127, 3. Wahlperiode; BR-Drucks. 129/63, 4. Wahlperiode, S. 36 u. 37.
 - 2) BT-Drucks. 127, 3. Wahlperiode
 - 3) s. Görg/Müller, FGO, S. XXVI, mit zahlreichen Literaturangaben
 - 4) Die Situation der steuerlichen Betriebsprüfung schildert Heßdörfer, Der Rechtsstaat, S. 128, so: "Wie kann man Gleichheit aller vor dem Gesetz verwirklichen, wenn ... die Unmöglichkeit, alle wirtschaftlichen Unternehmen in einigermaßen gleichen Zeitabständen einer steuerlichen Betriebsprüfung zu unterwerfen (viele Betriebe können überhaupt nicht erfaßt werden), eine durchaus unterschiedliche Aufhellung der steuerlichen Tatbestände zur Folge hat ...?"
 - 5) zu der hier vorgetragenen Kritik vgl. Görg-Müller, FGO, S. 10 u. 11

dere Fälle" seien die, in denen Prüfungseinrichtungen der Verwaltung tätig werden. Schließlich gilt es zu bedenken, daß es sich hierbei um Organe der Finanzverwaltung handelt, die im Steuerprozeß regelmäßig Partei ist.

Eingehende Untersuchungen (1) haben jedenfalls ergeben, daß in den vor die Finanzgerichte gelangenden Streitfällen auch die Tatsachenfeststellung nicht selten erheblichen Schwierigkeiten begegnet, insbesondere wenn sich im Laufe des Prozesses neue rechtliche Gesichtspunkte einstellen. Dieses Ergebnis wird von der Begründung des FGO-Entwurfs selbst bestätigt, wenn es bei der Rechtfertigung der Möglichkeit einer reformatio in peius (Verböserung) wörtlich heißt:

"... Die Festsetzung der Steuern und der Besteuerungsgrundlagen, die im Mittelpunkt der Tätigkeit der Finanzverwaltung steht, wird Jahr für Jahr in einer außerordentlich großen Zahl von in tatsächlicher (!) und rechtlicher Hinsicht vielfach sehr komplizierten Fällen durchgeführt, ..." (2).

Die These, für die Wirksamkeit des Rechtsschutzes seien weniger die Vielzahl der Instanzen als die Unabhängigkeit der Gerichte und die Ausgestaltung des Verfahrens maßgebend, verliert angesichts der Dreistufigkeit der übrigen Gerichtsbarkeiten jede Relevanz.

Außerdem wird behauptet, die Einführung einer weiteren Instanz würde das finanzgerichtliche Verfahren, bei dem ein besonderes Bedürfnis der Steuerpflichtigen wie der Finanzverwaltung nach möglichst schneller Entscheidung bestehe, über Gebühr verteuern, komplizieren und verlängern. Dem kann nur entgegnet werden, daß der Rechtssuchende wohl in allen Gerichtsverfahren ein besonderes Interesse an einer schnellen Entscheidung hat. Außerdem hat es der Rechts-

-
- 1) Untersuchungen des Rechts- und Finanzausschusses des BT; s. hierzu den Bericht des Abgeordneten Bauer, zu BT-Drucks. IV/3523
 - 2) BR-Drucks. 129/63 S. 37 r. Sp.

mittelführer selbst in der Hand, wieviele der vorgesehenen Instanzen er bemüht und wie teuer er damit seinen Prozeß gestaltet. Wenn auch das Bedürfnis der Finanzverwaltung nach einer schnellen Entscheidung anzuerkennen ist, gilt es doch zu berücksichtigen, daß die Vollziehung von Verfügungen der Finanzbehörden durch die Einlegung eines Rechtsmittels regelmäßig nicht gehemmt wird (1). Spiritus rector der offiziellen Zweckargumentation für eine Zweistufigkeit der Finanzgerichtsbarkeit dürfte letztlich aber wohl folgender Satz sein: "Die angespannte öffentliche Haushaltslage verlangt gebieterisch den Abbau staatlicher Einrichtungen, wo immer dies möglich erscheint" (2).

Wenn einerseits zugegeben wird, daß "die Finanzbehörden, deren Personalbestand mit Rücksicht auf die anzustrebende "Billigkeit der Finanzverwaltung", einer der klassischen Grundsätze der Steuerpolitik, so gering wie möglich gehalten wird, durch den übermäßigen Arbeitsanfall ständig bis an die Grenze ihrer Leistungsfähigkeit belastet sind" (3), so sollte man andererseits in diesem Bereich, wo es um den "nervus rerum" geht, nicht auch noch den Rechtsschutz "billig" gestalten wollen. Dieser sollte wenigstens den Umfang haben, den man im demokratischen und sozialen Rechtsstaat für die übrigen Rechtsbereiche - doch wohl auch unter dem Aspekt der Sparsamkeit öffentlicher Haushaltsführung - für absolut notwendig erachtet. Ist durch die oben geschilderte Situation in der Finanzverwaltung und durch die Unübersichtlichkeit und Kompliziertheit unseres Steuerrechts die Verwirklichung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

1) § 242 RAO

2) s. Begründung des Bundesrates (BT-Drucks. IV/3739)

3) BR-Drucks. 129/63 S. 37; vgl. hierzu a. Heßdörfer, Der Rechtsstaat, S. 128: "Wie kann man Gleichheit aller vor dem Gesetz verwirklichen, wenn ... Veranlagungen bei den Finanzämtern wegen der täglich zu bewältigenden Arbeitslast durchgepeitscht werden müssen ...?"

erheblich gefährdet (1), geht es nicht an, die Finanzgerichtsbarkeit von dem dreistufigen Aufbau der anderen Gerichtszweige abweichen zu lassen. Der Nachweis der "Eigengesetzlichkeit der Finanzgerichtsbarkeit" in dieser Frage ist dem Gesetzgeber jedenfalls nicht gelungen. Diese könnte jedoch in der traditionellen Diskriminierung des Steuerrechtsschutzes - vornehmlich in Zeiten "angespannter öffentlicher Haushaltslagen" - erblickt werden.

Mit einer ebenso fragwürdigen Argumentation hatte noch der FGO-Entwurf 1963 versucht, die Möglichkeit einer reformatio in peius im finanzgerichtlichen Verfahren zu rechtfertigen:

Die Begründung des gen. Entwurfs (2) geht im Sinne der Gewaltentrennung zunächst davon aus, daß sich das Gericht grundsätzlich auf die Aufhebung ("Kassation") des Verwaltungsakts beschränken müsse, wenn es eine Verletzung des Klägers feststelle. Dieser Grundsatz könne jedoch im Interesse der Verfahrensökonomie für die wichtigsten Verwaltungsakte des Steuerrechts, die Bescheide und die sonstigen auf eine Geldleistung gerichteten Verwaltungsakte, nicht gelten. Eine möglichst große Verfahrensökonomie im finanzgerichtlichen Ver-

1) Kürzlich verteilte der Bund Deutscher Steuerbeamter vor dem Gießener Finanzamt 2000 Flugblätter, in denen das Steuerzahlen als Lotteriespiel bezeichnet wird. "Sie zahlen zuviel Steuern", heißt es auf dem Flugblatt, das sich auf amtliche Gutachten beruft, "weil Sie das mehr bezahlen, was andere zuwenig zahlen, weil Sie sich im Steuerschunzel nicht mehr zurechtfinden; und weil Sie auch das mit aufbringen müssen, was das Finanzamt mangels Funktionstüchtigkeit bei anderen nicht erheben kann - immerhin eine bis 1,2 Milliarden Mark jährlich!" Mittels Vereinfachung der Steuergesetze, Rationalisierung des veralteten Besteuerungsverfahrens und moderner Organisation der Steuerverwaltung sollten Parlamente und Regierungen die Steuerverwaltung endlich in die Lage versetzen, eine gleichmäßige und gerechte Behandlung aller Steuerzahler zu gewährleisten. (s. "Gießener Wochenspiegel" Nr. 16 v. 19.4.1968, S. 3)

2) Zu § 98 Entwurf, BR-Drucks. 129/63 und BT-Drucks. IV/1446 S. 55

fahren liege "im wohlverstandenen Interesse" auch der Staatsbürger.

Die Begründung des Entwurfs weist besonders darauf hin, daß § 98 Abs. 2 der Regelung im § 113 Abs. 2 VwGO und außerdem einem Vorschlag des Bundesrates entspreche. In der Begründung dieses Vorschlages (1) heißt es: "Es sind keine Gründe dafür ersichtlich von der bisher geltenden, bewährten Regelung (§ 243 Abs. 3 AO) abzugehen. Das Risiko der Verböserung muß der Kläger tragen. Es ist ein Mittel, das Anschwellen der Zahl der Klagen einzudämmen."

Es ist Ule (2) voll zuzustimmen, wenn er zu dieser bedenklichen Regelung des Entwurfs ausführt:

"An dieser Frage zeigt sich übrigens deutlich, zu welchen rechtsstaatlich bedenklichen Folgerungen es führen muß, wenn die übereinstimmenden Strukturprinzipien der drei verwaltungsgerichtlichen Verfahren bei einer dieser Verfahren - nach der Stellungnahme des Bundesrates offenbar aus rein fiskalischen Gründen - außer acht gelassen werden."

Daß die Möglichkeit einer reformatio in peius schließlich doch nicht in die FGO aufgenommen wurde, ist nur ein schwacher Trost. Erschreckend ist jedoch die Feststellung - und hierauf kommt es dieser einleitenden schlaglichtartigen Betrachtung der jüngsten Entwicklung des Steuerrechtsschutzes an, bevor sie sich in die Historie begibt -, welche traditionsbeladene Auffassungen - trotz rechtsstaatlicher Verfassung - gerade auf dem hier zu untersuchenden Gebiet teilweise noch rechtliche Relevanz zu erlangen vermögen (3).

Es gilt mutatis mutandis auch hier, was Rupp (4) über das innere

1) Nr. 26 der Stellungnahme des Bundesrates, Anl. 2 der BT-Drucks. 127, 3. Wahlperiode

2) in DVBl. 1958 S. 697

3) vgl. in diesem Zusammenhang auch Bettermann in Verhandlungen des 46. DJT, Bd II, E 28 ff.

4) Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre S. 1

Gefüge unseres Verwaltungsrechtssystems ausführt:

"Schien sich somit der Übergang zum Verwaltungsrecht der Monarchie zu demjenigen der Republik, vom bürgerlichen Rechtsstaat zum demokratischen Sozialstaat äußerlich reibungslos zu vollziehen, indem die früheren Kompetenzen und Prärogativen des Monarchen lediglich durch republikanische Zuständigkeiten ersetzt wurden, so blieb doch dem inneren Gefüge des Verwaltungsrechtssystems jene spezifische Verhaftung mit der Verfassungsordnung des monarchischen Prinzips erhalten, eine Verhaftung, die, sieht man den Dingen auf den Grund, noch bis heute fortwirkt und einen ganz eigenartigen Kontrast zur gegenwärtigen Verfassungsordnung bildet."

Wenn sich die vorliegende Arbeit vorgenommen hat, eine geschichtliche Entwicklung darzustellen, so will sie damit nicht nur zeigen, "wie es eigentlich gewesen ist", sondern eine Antwort auf die Frage versuchen: Warum ist alles so gekommen, wie es gekommen ist? (1) Allein die oft unbesehene Rezeption von überkommenen Begriffen in Verfassungs- und Gesetzestexte führt dazu, daß sich im Bereich des Rechts Denkweisen und Begriffe nur langsam wandeln (2). Deshalb dürfte es gerade für die Rechtswissenschaft geboten erscheinen, Überliefertes in dauernder historischer Rückbesinnung für das Gegenwärtige zu erschließen, damit das Recht seiner Rolle als Regulator sozialen Lebens genügen kann (3).

Ein weiteres Anliegen der folgenden Darstellung soll es sein, die verschiedenen Stufen der Entwicklung des Steuerrechtsschutzes immer wieder auch unter dem Gesichtspunkt des Rechtsstaatsgedankens zu würdigen. Gerade dem Gesetzmäßigkeitsprinzip und vor allem dem Grundsatz der gerichtlichen Kontrolle der Verwaltung kommt im Finanz- und Steuerrecht besondere Bedeutung zu.

-
- 1) Mitteis, Rechtsgeschichte und Gegenwart, in:
Die Rechtsidee in der Geschichte, S. 513
 - 2) vgl. Jesch, Gesetz und Verwaltung, S. 6
 - 3) s. Rupp aaO S. 14

Einer der Vorläufer des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist in der jahrhundertealten ständischen Steuerbewilligung zu sehen. Grundlage dieses Vorgangs wie auch des modernen Gesetzmäßigkeitsprinzips ist der Gedanke, daß eine Belastung des Einzelnen durch die Obrigkeit nur rechtmäßig ist, wenn die Belasteten oder ihre Repräsentanten in sie einwilligen. So sind Steuergesetzgebung und Budgetbewilligung geradezu die geschichtliche Basis des modernen Parlamentarismus und damit der modernen Gesetzgebung (1).

Was jedoch die historischen Wurzeln des Rechtsschutzes in Steuer-sachen anlangt, kann wohl kaum behauptet werden, daß diese geradezu die geschichtliche Basis des modernen Verwaltungsrechtsschutzes darstellen. Im Gegenteil: Hier hat sich die staatliche Gewalt - aus leicht erkennbaren Gründen - besonders lange dagegen gewehrt, die Rechtmäßigkeit ihrer Maßnahmen gerichtlich kontrollieren zu lassen (2).

Bis weit in das 19. Jahrhundert hinein wird in zahlreichen Steuergesetzen der Rechtsweg immer wieder ausdrücklich ausgeschlossen. Die Formel lautete: "Der Weg Rechtens findet dabei nicht statt." Kammer- bzw. Administrativjustiz blieben lange Zeit die einzige Kontrollmöglichkeit der Verwaltung.

Die Entwicklung des Steuerrechtsschutzes gegen Ende des 18. Jahrhunderts wird verständlicher, wenn wir uns kurz die entsprechende staatsrechtliche Situation vergegenwärtigen: Diese ist gekennzeichnet durch eine wachsende Unzufriedenheit mit überkommenen ständischen Ordnungen (3). Träger der Emanzipationsbewegung ist eine Auffassung,

-
- 1) vgl. Jesch, Gesetz u. Verwaltung, S. 104 und 105; s. a. Bühler, Allgemeines Steuerrecht, S. 64, wonach der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht "eigentlich erwachsen" sei.
 - 2) vgl. Görg/Müller, FGO, S. XVIII: "Im Steuerrecht hat das "Majestätsrecht" am längsten gelebt."
 - 3) vgl. hierzu und zum folgenden Maier, Rechtsstaat und Grundrechte ..., in: Aus Politik und Zeitgeschichte (Beilage zur Wochenzeitung: "Das Parlament") B 29/66 v. 20.7.1966, S. 11 - 13; ders., Ältere deutsche Staatslehre, S. 15 und 16

die von einem mit "natürlichen Rechten" begabten Individuum einer naturrechtlich vorgegebenen "allgemeinen Freiheit" ausgeht. Was den Rechtsschutz gegenüber der staatlichen Gewalt anlangt, entwickelt sich hieraus jedoch kein Kontrast zum Absolutismus. Diese "allgemeine Freiheit" wird in Deutschland fast ausschließlich als Freiheit vom Staat, als eine politische Reservatfreiheit verstanden. So versteht z. B. Ernst Ferdinand Klein, der Mitarbeiter von Svarez am Allgemeinen Landrecht für die preußischen Staaten, den nach Rechtsgesetzen verfaßten Staat als bloße Garantie gegen Eingriffe in "Freyheit und Eigenthum" des Bürgers. Die als Reservatfreiheit aufgefaßte Freiheit wird gegen die politische Freiheit durch Teilnahme am Staat auszuspielen versucht. Niemand habe Grund, sich über den Mangel der politischen Freiheit zu beklagen, solange er die bürgerliche Freiheit genieße. "Wer also in einer Monarchie lebt, worinn die bürgerliche Freyheit gehandhabt wird, wird kein Verlangen haben, ein Republicaner zu werden" (1).

Was die allgemeine Justiz anlangt, darf auf Friedrich d. Gr. verwiesen werden, der die Sicherung der Rechtsordnung und die Wahrung des Rechtsfriedens als wichtigste Aufgabe des Staates ansah. Obwohl die Justiz zu seinen Hoheitsrechten gehörte, verzichtete er weitgehend auf dieses Recht im Interesse einer gerechten Anwendung der Gesetze. Nach den Worten des Königs sollten in den Gerichtshöfen die Gesetze sprechen, und der Herrscher sollte schweigen. An dieses sich selbst auferlegte Verbot des Machtspruchs, d. h. des unmittelbaren Eingriffs in die Rechtsprechung, hat sich der König jedoch nicht immer gehalten. Sein Eingriff in den sog. Müller-Arnold-Prozeß führte 1779 zu einer Justizkatastrophe, die eine Periode der Justiz- und Rechtsreform zur Folge hatte (2).

-
- 1) Klein, Freyheit und Eigenthum, abgehandelt in acht Gesprächen über die Beschlüsse der französischen Nationalversammlung, Berlin u. Stettin 1790, S. 163 und 164
 - 2) s. Conrad aaO S. 50

Der Weg führt weiter zur Staatslehre des monarchischen Prinzips im 19. Jahrhundert und ihrer Doktrin des formalen Rechtsstaats (1). Diese Zeit wird in Deutschland durch die Auseinandersetzung zwischen Fürstensouveränität und Volkssouveränität bestimmt. Es geht um eine Beschränkung der absoluten Gewalt des Monarchen durch eine Verfassung und entsprechenden Rechtsschutz.

Das Ergebnis ist ein Kompromiß, der einerseits durch das "monarchische Prinzip", andererseits durch einen Gesetzesbegriff besonderer Prägung gekennzeichnet ist (2).

Diese Entwicklung hatte sich zunächst in den 1818/1819 erlassenen Verfassungen von Bayern, Baden und Württemberg manifestiert. Württemberg und Baden waren es dann auch, die als erste deutsche Staaten eine Verwaltungsgerichtsbarkeit und damit teilweise auch einen gerichtlichen Schutz in Steuersachen schufen.

In Württemberg war es häufig zu Versuchen gekommen, gegenüber der an hohen Steuereinkünften interessierten Staatsgewalt Schutz bei den ordentlichen Gerichten zu erlangen (3). Durch eine Verordnung von 1812 (4) war jedoch der Grundsatz ausgesprochen worden, daß die Zivilgerichte für Steuersachen nicht zuständig seien. "Indem hier nicht von Privatrechten und Verbindlichkeiten Unserer Kgl. Finanzkammern, ... sondern von dem Auflagerecht des Staats die Rede ist, welches keiner gerichtlichen Diskussion und keinem Gerichtsspruch unterworfen seyn kann", lautete die Begründung. Eine Verwal-

-
- 1) s. hierzu die bekannte Formel des preußischen Rechtsphilosophen und Politikers Friedrich Julius Stahl, in dessen Rechts- und Staatslehre, S. 106, es heißt: "Der Staat soll Rechtsstaat seyn, das ist die Losung und auch in Wahrheit der Entwicklungstrieb der neuen Zeit. Er soll die Bahnen und die Grenzen seiner Wirksamkeit wie die freie Sphäre seiner Bürger in der Weise des Rechts genau bestimmen und unverbrüchlich sichern ...".
 - 2) Jesch, Gesetz und Verwaltung, S. 108
 - 3) s. Bühler, Die Zuständigkeit ..., S. 130
 - 4) Kgl. Verordnung v. 13. Dezember 1812, die Aufhebung von Steuerbefreiungen und Nichtzulassung diesfallsiger Entschädigungsgesuche betreffend (Reg.Bl. 1812 S. 621)

tungsgerichtsbarkeit entwickelte sich nun in Württemberg daraus, daß gegen Verfügungen einzelner Ministerien der Rekurs an das Staatsministerium, ab 1816 an den Geheimen Rat möglich war. Dieser entwickelte sich in Anlehnung an französische Vorbilder aus einer nur beratenden Staatsbehörde im Laufe der Zeit zu der ersten Institution in Deutschland, die ausschließlich Verwaltungsrechtsprechung ausübte (1). Nach dem Urteil Otto Mayers (2) war die Verwaltungsrechtspflege des Geheimen Rats damals "gegenüber den sonstigen Zuständen von Verwaltungsrecht und Verwaltungsrechtspflege in Deutschland eine glänzende Ausnahme". Für von Sarwey (3) war sie eine "wirkliche Rechtsprechung auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts". In Württemberg war also der Gedanke einer von der aktiven Verwaltung getrennten Verwaltungsrechtspflege schon seit etwa 1819 durch die Spruchstätigkeit des Geheimen Rats zwar nicht *de lege lata* - dies erfolgte erst durch ein Gesetz von 1876 (4) - aber praktisch verwirklicht (5).

Die Mitglieder des Geheimen Rats wie der Verwaltungsrechtspflegeeinrichtungen in anderen süd- und mitteldeutschen Staaten (z.B. der

1) vgl. Wolfangel aaO S. 76

2) aaO S. 156

3) aaO S. 260, s.a. Linder aaO S. 102 mit weiteren Literaturhinweisen.

4) (Reg. Bl. S. 485), das Gesetz trat am 1. Okt. 1877 in Kraft.

5) s. hierzu Linder, Die Entstehung der Verwaltungsrechtspflege des Geheimen Rats in Württemberg, S. 76:

"Nach der Verfassung von 1819 war die Unabhängigkeit des Geheimen Rats als Rechtsschutzbehörde nicht gewährleistet ... Tatsächlich aber war der Geheime Rat als entsprechende Behörde vom Staatsoberhaupt in persönlicher und sachlicher Beziehung unabhängig; es ist nie etwas davon bekannt geworden, daß der König in die Entscheidungstätigkeit selbst eingegriffen oder ein Mitglied wegen seiner Haltung zur Rechenschaft gezogen hätte. Es wurde allgemein anerkannt, daß die Rechtsprechung des Geheimen Rats auch anderen unberechtigten Einflüssen unzugänglich war und sich nach allen Seiten hin, auch ohne richterliche Stellung der Mitglieder der Behörde, ihre Unabhängigkeit behauptet hat."

Staatsrat in Bayern und der Administrativjustizhof in Hessen-Darmstadt) waren jedoch ohne die gesetzlichen Garantien richterlicher Unabhängigkeit. Diesen unerfreulichen Zustand wollte die Paulskirchenverfassung von 1849 auf Betreiben der liberalen Anhänger des Justizstaatsgedankens beseitigen, indem sie in ihrem § 182 verkündete:

"Die Verwaltungsrechtspflege hört auf, über alle Rechtsverletzungen entscheiden die (zu erg.: "ordentlichen") Gerichte."

Die weitere Entwicklung wird dann wesentlich durch die Gedanken des kurhessischen Appellationsrates Otto Bähr und des national-liberalen Politikers und Staatsrechtslehrers Rudolf Gneist beeinflusst. Bähr lehnte sich mit seiner Schrift "Der Rechtsstaat" ausdrücklich gegen die traditionelle Rechts- und Staatsauffassung Friedrich Julius Stahl's auf (1). Als "ersten und wesentlichen Schritt" für den Übergang zum "Rechtsstaat" fordert er zunächst die Schaffung eines Grundgesetzes, einer Verfassungsurkunde (2). Im Hinblick auf die in den Verfassungsgesetzen niedergelegten Rechte stellt er die entscheidende Frage nach dem Schutz der so begründeten Rechte (3) und kommt zu dem Schluß, "man schaffe Gerichte des öffentlichen Rechts" (4). Dabei sollte jedoch die Einheit der Justiz gewahrt bleiben. Gneist's Forderung der Errichtung einer besonderen Verwaltungsgerichtsbarkeit war getragen von der Empörung "gegen die Misstände der constitutionellen Parteiverwaltung und gegen die Corruption des Beamtenthums durch die Parteien" (5).

Diese Vorstellungen hatte Baden bereits realisiert, als es durch

1) Bähr, Der Rechtsstaat, S. 2 u. 3

2) aaO S. 47 u. 48

3) aaO S. 49

4) aaO S. 71

5) Gneist, Der Rechtsstaat und die Verwaltungsgerichte in Deutschland, S. 272; zu seiner Auseinandersetzung mit Otto Bähr s. aaO S. 264 ff.

Gesetz von 1863 (1) einen von der Verwaltung unabhängigen Verwaltungsgerichtshof schuf, der auch Steuerstreitigkeiten in letzter Instanz zu entscheiden hatte (2). Öffentlichkeit und Mündlichkeit des Verfahrens (3) und die Tatsache, daß der Gerichtshof und seine Mitglieder der Dienstaufsicht des Ministeriums des Innern - und nicht dem Finanzministerium - unterstanden (4), sprechen für eine weitgehende Realisierung rechtsstaatlicher Erfordernisse.

In Preußen entstand unter dem Einfluß Gneist'scher Ideen die Kreisordnung von 1872 (5) mit der die Entwicklung einer echten Verwaltungsgerichtsbarkeit in diesem Staate eigentlich erst begann. Zunächst umfaßte die Verwaltungsreform hauptsächlich nur das Gebiet der Polizeiverwaltung (6). Erst durch die Miquelsche Steuerreform von 1891 - 1893 wurde auch in Steuersachen gegen die Entscheidungen der Regierungen und Bezirkskommissionen die Rechtsbeschwerde an das Oberverwaltungsgericht eingeführt, nachdem der Versuch Miquels, einen besonderen zur Hälfte mit Räten des Finanzministeriums besetzten "Steuergerichtshof" zu schaffen, gescheitert war (7).

1) Gesetz, die Organisation der inneren Verwaltung betreffend, vom 5.10.1863 (Großherzogl. Bad. Reg. Bl. S. 399)

2) § 15 Abs. 1 Ziff. 3 aaO

3) § 18 aaO

4) § 19 aaO

5) Genauer Titel: "Kreisordnung für die Provinzen Ost- und Westpreußen, Brandenburg, Pommern, Schlesien und Sachsen", abgedruckt bei von Brauchitsch, 7. Band. Die Kreisordnung trat am 1.1.1874 in den gen. Provinzen in Kraft. Als bald nach ihrem Inkrafttreten ergingen verschiedene, ihren Inhalt abändernde Gesetze: Die Provinzialordnung für die östlichen Provinzen vom 29.6.1875, das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 3.7.1876. Später wurde die Kreisordnung durch Gesetz vom 1.3.1881 (GS S. 155) in neuer Fassung herausgebracht, vgl. hierzu von Brauchitsch aaO S. 6 (Einleitung zur Kreisordnung); s. zu dieser Entwicklung Gneist aaO S. 290: "Das Gesetzeswerk fiel in einen Zeitpunkt nationalen Aufschwungs, in jenes Decennium von 1867 - 1877, welches eine spätere Zeit als den fruchtbarsten Abschnitt des deutschen Rechtslebens bezeichnen wird."

6) s. Gneist aaO S. 308

7) s. Riewald, RAO und StAnpG, Teil I (1941), S. 286

Im Reich entwickelte sich ein steuerliches Rechtsmittelverfahren erst allmählich. Was den Rechtsschutz anlangt, waren zwei Gruppen von Reichssteuergesetzen zu unterscheiden. Die einen trafen über die Erledigung von Steuerstreitigkeiten keine Bestimmung; dann galt im Rahmen des in Art. 36 der Reichsverfassung verankerten Selbstverwaltungsrechts der Bundesstaaten auch hinsichtlich der Rechtsmittel in Reichssteuersachen dasselbe wie für Landessteuern. - Die zweite Gruppe der Reichssteuern bestand aus denjenigen, die in Stempelform erhoben wurden, und der Reichserbschaftsteuer. Für diese Abgaben war der ordentliche Rechtsweg vorgesehen (1). Erst der verfassungsrechtliche Umbruch des Jahres 1918 und die Not der Nachkriegsjahre führten zu einer reichseinheitlichen Regelung des Rechtsschutzes in Steuersachen (2). Der erste Schritt hierzu war 1918 die Errichtung des Reichsfinanzhofes als "oberste Spruch- und Beschlußbehörde" für Reichsabgabensachen. Eine umfassende Regelung des steuerlichen Rechtsmittelverfahrens brachte dann die Reichsabgabenordnung von 1919, das Werk Enno Becker's. Dieses Gesetz war in höchster Eile zustandegekommen, da die Verfassungsarbeiten ihrem Ende entgegengingen und die Nationalversammlung weiterhin kaum noch beschlußfähig war. Darunter hatten besonders die Vorschriften über das Rechtsmittelverfahren (§ 217 - 297 RAO) gelitten.

Die RAO sah im wesentlichen zwei Rechtsmittelverfahren vor: Das Berufungsverfahren (3) - "soweit es sich nicht um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt" - und das Anfechtungsverfahren (4), soweit es sich um die eben gen. Abgaben handelte.

-
- 1) s. § 32 Reichsstempelabgabengesetz v. 1885 (RGBl. S. 179), § 57 Erbschaftssteuergesetz v. 1906 (RGBl. S. 654).
 - 2) Kleinere Ländersteuern und die Kommunalabgaben ausgenommen, vgl. Görg/Müller, FGO, S. XXIII
 - 3) §§ 217, 218, 244 ff. RAO
 - 4) § 217 Ziff. 2 RAO

Der grundlegende Unterschied zwischen Anfechtungsverfahren und Berufungsverfahren bestand darin, daß dieses in der zweiten (FG) und in der dritten Instanz (RFH), jenes nur in der letzten Instanz (RFH) vor unabhängigen, nur dem Gesetz unterworfenen Gerichten abgewickelt wurde. Man begründete diese für den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen kaum ausreichende Lösung mit der Eigenart der Zölle und Verbrauchsteuern: Bei diesen Steuerarten sei in erster Linie eine Nachprüfung der tatsächlichen Grundlagen des Bescheids erforderlich, die von der Verwaltungsbehörde (LFA) ebenso gut und mit weniger Verfahrensaufwand vorgenommen werden könne als vom Finanzgericht.

Die Finanzgerichte waren aus Laien und Berufsbeamten gemischte Gerichte, die den Landesfinanzämtern angegliedert waren. Hinsichtlich der Unabhängigkeit der Richter bestimmte § 14 Abs. 4 RAO: "Die Mitglieder der Finanzgerichte sind als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen." Diese Formel kann jedoch nicht über die tatsächlich vorhandene organisatorische und die damit zwangsläufig verbundene persönliche (psychologische) Abhängigkeit der Gerichtsmitglieder hinwegtäuschen. Die Mängel in der Finanzgerichtsbarkeit lösten noch im Laufe der 20-er Jahre eine Welle von Kritik und Verbesserungsvorschlägen aus.

Zu einer Verbesserung des steuerlichen Rechtsschutzes kam es jedoch nicht. Um der ständig wachsenden finanziellen, wirtschaftlichen und sozialen Not zu begegnen, ergingen in der Zeit von 1924 - 1933 zahlreiche Notverordnungen, die unter dem Motto der "Vereinfachung der Steuerrechtspflege" den Steuerrechtsschutz erheblich einschränkten. Diese Entwicklung setzte sich fort, als durch Führererlaß von 1939 (1) die Finanzgerichte beseitigt wurden. Gegen Akte der Finanz-

1) Erlaß des Führers und Reichskanzlers über die Vereinfachung der Verwaltung vom 28. August 1939 (RGBl. I S. 1535, RStBl. 953)

verwaltung, auch soweit sie Besitz- und Verkehrsteuern betrafen, war nur noch das Anfechtungsverfahren gegeben. Durch einen Rund-
erlaß des Reichsfinanzministers von 1939 (1) wurde auch dieses
Verfahren noch dadurch beschnitten, daß die Rechtsbeschwerde an
den Reichsfinanzhof nur dann gegeben war, wenn der Oberfinanzprä-
sident wegen der grundsätzlichen Bedeutung oder der besonderen
Umstände des Einzelfalles diese zuließ. Der nahende "Zusammen-
bruch" des Deutschen Reiches zeichnete sich auch im Rechtsmittel-
verfahren des Steuerrechts ab, als durch zahlreiche Verordnungen
der Rechtsschutz soweit eingeschränkt wurde, daß in den meisten Fäl-
len die Finanzbehörden endgültig über Rechtsmittel entscheiden konn-
ten. Enttäuschung, fast Resignation spürt man aus diesbezüglichen
Ausführungen Ottmar Bühler's (2): "... hat diese Verwaltungspraxis
das ganze Gefüge von Rechtsetzung und Rechtsschutz in Steuersachen
doch stark verändert ...".

Nach dem Ende des 2. Weltkrieges wurde spontan der Ruf laut:
"Deutschland soll und will wieder ein Rechtsstaat werden" (3).
Durch verschiedene Kontrollratsgesetze (4) wurden nationalsozialisti-
sche Steuergesetze aufgehoben und bestimmt, daß zur Entscheidung
von Verwaltungssachen in den einzelnen Zonen und in Berlin Verwal-
tungsgerichte errichtet werden (5). In den Jahren 1947 bis 1951
wurde eine Steuerrechtspflege wiederhergestellt. In den meisten
Ländern kehrte man zu einem Steuerrechtsschutz zurück, wie er vor
1939 bestanden hatte. Eine Ausnahme bildete die MRVO Nr. 175

-
- 1) Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 2. Sept. 1939 (RStBl. S. 962)
 - 2) Die leitenden Ideen des deutschen Steuerrechts in AöR N.F. 33 (1943), S. 133
 - 3) s. Schefold in StW 1947 Sp. 5
 - 4) Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 (Amtsbl. d. Kontrollrats in Deutschland Nr. 4 S. 24), s. hier Art. I; Kontrollratsgesetz Nr. 36 v. 10.10.1946 (Amtsbl. d. Kontrollrats in Deutschland Nr. 11 S. 183), s. hier Art. V Ziff. 1
 - 5) Kontrollratsgesetz Nr. 36 v. 10.10.1946 (aaO Art. I)

von 1948 (1), die eine einheitliche Regelung für die gesamte britische Besatzungszone vorsah. Sie stellte den ersten gesetzgeberischen Versuch nach 1945 dar, die neu zu schaffende Finanzgerichtsbarkeit rechtsstaatlich auszugestalten: Die Finanzgerichte waren getrennt von den Finanzverwaltungsbehörden zu errichten (2). Alle Mitglieder der Finanzgerichte wurden hauptamtlich und auf Lebenszeit ernannt (3). Das Anfechtungsverfahren wurde beseitigt und das Berufungsverfahren auch auf Fälle erstreckt, in denen es sich um Zölle und Verbrauchsteuern handelte (4).

Einem dringenden Bedürfnis nach Vereinheitlichung der Rechtsprechung in Steuersachen entsprach 1950 die Errichtung des Bundesfinanzhofs "als oberes Bundesgericht für das Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit" (5).

Da die Entwürfe zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit (6) weder in der 2. noch in der 3. Legislaturperiode vom Bundestag verabschiedet werden konnten, ergingen 1957 und 1961 Vorschaltgesetze (7), um die rechtsstaatlich vordringlichsten Bestimmungen des FGO-Entwurfs dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerzahlers nicht mehr länger vorzuenthalten. U. a. wurden hierdurch das Anfechtungsverfahren beseitigt und eine Art. 19. Abs. 4 GG entsprechende Generalklausel

1) Verordnung Nr. 175 der Militärregierung Deutschland - Britisches Kontrollgebiet -, betreffend die Wiedererrichtung von Finanzgerichten (VOBl. f.d. Brit. Zone 1948 S. 385); die VO trat am 1. Febr. 1949 in Kraft (§ 29 MRVO Nr. 175)

2) § 1 Abs. 1 MRVO 175

3) § 8 Abs. 1 aaO

4) § 17 Abs. 1 a) aaO

5) Gesetz v. 29. Juni 1950 (BGBl. 1949/1950 S. 257)

6) s. oben S. 1 Anm. 2

7) Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit vom 22. Oktober 1957 (BGBl. I S. 1746); das Gesetz trat am 1.1.1958 in Kraft (§ 10 des. G.). Steueränderungsgesetz 1961 vom 13. Juli 1961 (BGBl. I S. 981), s. hier achter Abschnitt, Art. 17 Ziff. 7 (BGBl. S. 995); das Gesetz trat am 14. Juli 1961 in Kraft (zwölfter Abschnitt, Art. 26 Abs. 1 - BGBl. S. 999)

für den Finanzrechtsweg eingeführt.

Den Schlußstein dieser Entwicklung bildete schließlich die Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 6.10.1965 (1), die im ganzen für den Steuerrechtsschutz das nachholte, was die Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) (2) bereits 1960 für die allgemeine Verwaltungsgerichtsbarkeit statuierte.

Konnte die Entwicklung des steuerlichen Rechtsmittelverfahrens in dieser einleitenden Betrachtung nur knapp in Grundzügen skizziert werden, so soll diese im folgenden in ihrer ganzen Vielfalt und Bewegung dargestellt werden. Der historische Bogen ist weit gespannt von dem absoluten Verbot einer gerichtlichen Kontrolle in Steuersachen bis hin zur Generalklausel für einen von der Verwaltung weitestgehend getrennten Finanzrechtsweg.

Im Hinblick auf die fortschreitende Integration Europas schließt die Abhandlung mit einem Exkurs über den Steuerrechtsschutz in Österreich, Frankreich und Großbritannien. Eine kurze Darstellung der Situation in Österreich erscheint deshalb besonders interessant, weil unsere Reichsabgabenordnung dort bis Ende 1961 noch weitgehend in Geltung war (3), und sich die vor allem auf Grund der Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961 (4) geschaffene neue Lage im Rechtsmittelverfahren des österreichischen Abgabenrechts sich von unserer derzeitigen Situation doch sehr unterscheidet.

1) BGBl. I S. 1477

2) VwGO v. 21.1.1960 (BGBl. I S. 17)

3) Seit der Eingliederung Österreichs in das Deutsche Reich im Jahre 1938 galt die RAO auch dort, zunächst bis 1945. Nach 1945 war das in der RAO und im StAnpG enthaltene Verfahrensrecht - mit Ausnahme nationalsozialistischen Gedankenguts - als Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung vorläufig in Wirksamkeit belassen.

4) Österr. BGBl. Nr. 194/1961 S. 1031

II. DIE ENTWICKLUNG DES RECHTSMITTELVERFAHRENS DES STEUERRECHTS IN WÜRTTEMBERG, BADEN UND PREUßEN

1. Die Entwicklung in Württemberg

Zur Zeit der landständischen Verfassung waren in Württemberg Justiz und Verwaltung bei denselben Behörden vereinigt. Die Zuständigkeit der Gerichte erstreckte sich nur auf Zivil- und Strafsachen, jedoch nicht auf Polizei-, Finanz- und Regalstreitigkeiten, also Streitigkeiten, die eine obrigkeitliche Verfügung zum Gegenstand hatten (1).

Im Gegensatz zu Preußen und zum Reich hat das württembergische Recht eine Zulässigkeit des ordentlichen Rechtswegs in Steuersachen grundsätzlich nie gekannt (2). Dabei darf jedoch nicht vergessen werden, daß u. a. auch auf dem Gebiet des Steuerwesens zahlreiche und eingehende Gesetze ergingen - zahlreiche Bände aus der Zeit bis 1805 in der großen Reyscherschen Gesetzessammlung zeugen davon -, die für die Rechtsstellung des Untertanen von größter Bedeutung waren. Jedes Gesetz bedeutet nämlich in der Regel eine Schranke der Staatsgewalt und schafft damit Rechtssicherheit, die allererste Voraussetzung für einen Rechtsschutz des Staatsbürgers. Für Württemberg kommt jedoch noch hinzu, daß es den als "beschwerdefreudig" bekannten Bürgern bereits im Mittelalter gelang, sich durch verfassungähnliche Verträge vor Übergriffen der Verwaltung zu schützen und damit eine Kontrolle der Regierung und zugleich der Verwaltung herbeizuführen (3).

In Württemberg hatten die Stände ein so weit gehendes Selbstverwaltungsrecht, daß für eine Willkür staatlicher Steuerbehörden dem

-
- 1) vgl. Wolfangel, Die ersten Anfänge der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Württemberg, S. 7.
 - 2) Bühler, Die Zuständigkeit ... S. 127
 - 3) Wolfangel aaO S. 1 u. 3

Untertan gegenüber kaum Raum blieb. Von den Reichs- und Kreisanlagen abgesehen hatten die Stände nämlich nicht nur das Steuerbewilligungsrecht, soweit der Ertrag des Kammerguts zur Deckung der Staatseinkünfte nicht ausreichte, sondern sie zogen diese Abgaben auch größtenteils durch eigene Beamte ein und verwalteten sie in ihrer Kasse, der Landschaftskasse, von der dann die bewilligten Summen an die Regierung ausgezahlt wurden (1).

Diese starke Rechtsstellung der Stände führte zu einer stillschweigenden Anerkennung eines Beschwerderechts der Untertanen. Der Untertan konnte wegen Maßnahmen der Verwaltungsbehörden bei diesen vorstellig werden und, falls seiner Beschwerde nicht abgeholfen wurde, diese der Ständeversammlung übergeben. Die oberen Verwaltungsbehörden waren durch ihre Verantwortlichkeit gegenüber den Ständen darauf bedacht, daß möglichst wenig Beschwerden eingingen. Dies führte zu einer strengen Aufsicht der unteren Verwaltungsbehörden, was wiederum zur Folge hatte, daß sich diese Behörden bemühten, stets nach Recht und Gesetz zu verfahren (2).

Der Übergang zum Absolutismus brachte wesentliche Veränderungen. Kurfürst Friedrich vollzog den Bruch mit den Ständen nicht zuletzt wegen ihrer Finanzrechte. Sein erster Schritt war es daher auch, am 30. Dezember 1805 den Ständen ihre Kasse wegzunehmen und sie mit der Rentkammerkasse zu einer einheitlichen Staatskasse zu vereinigen. Art und Höhe der Abgaben hatte nun der König allein zu bestimmen. Die Einführung neuer Abgaben und die Übertragung der Verwaltung auf staatliche Finanzbehörden waren die Folge (3). Immermehr sah sich der Bürger einer staatlichen Finanzgewalt gegenüber, die an möglichst hohen Steuereinkünften interessiert war. Es kam deshalb häufig zu Versuchen, ihr gegenüber Schutz bei den

1) Bühler, aaO S. 127/128

2) Wolfangel aaO S. 18

3) Bühler, Die Zuständigkeit ... S. 128

ordentlichen Gerichten zu erlangen (1).

Als die Gerichte in einigen Fällen solche Klagen zugelassen hatten, erließ die Regierung im Jahre 1812 eine Verordnung (2), in der u. a. der Grundsatz ausgesprochen wurde, daß die Zivilgerichte für Steuer-sachen nicht zuständig seien. Die Begründung hierfür lautete so: "indem hier nicht von Privatrechten und Verbindlichkeiten Unserer Kgl. Finanzkammern, ... sondern von dem Auflagerecht des Staats- die Rede ist, welches keiner gerichtlichen Diskussion und keinem Gerichtsspruch unterworfen seyn kann".

Die Verfassung vom 25. September 1819 brachte für das Verfahren in Steuersachen keine besondere Regelung. Für Streitigkeiten mit den Finanzbehörden galten deshalb die allgemeinen Rechtsschutzbestimmungen der §§ 36 u. 37 der gen. Verfassung:

§ 36 "Jeder hat das Recht, über gesetz- und ordnungswidriges Verfahren einer Staatsbehörde oder Verzögerung der Entscheidung, bei der unmittelbar vorgesetzten Stelle schriftlich Beschwerde zu erheben, und nöthigenfalls stufenweise bis zur höchsten Behörde zu verfolgen.

§ 37 Wird die angebrachte Beschwerde von der vorgesetzten Behörde unbegründet gefunden, so ist letztere verpflichtet, den Beschwerdeführer über die Gründe ihres Urtheils zu belehren".

Das Beschwerdeverfahren der §§ 36 u. 37 der Verfassung von 1819 war weitgehend formlos und wurde durch die förmliche Beschwerde von Sondergesetzen in ihrer Bedeutung stark zurückgedrängt. Im Laufe ihrer Entwicklung hat sie jedoch die Basis geschaffen für den Aufbau eines förmlichen Vorverfahrens als Voraussetzung für eine verwaltungsgerichtliche Klage (3).

1) ebenda S. 130

2) Kgl. Verordnung vom 13. Dezember 1812, die Aufhebung von Steuerbefreiungen und Nichtzulassung diesfallsiger Entschädigungsgesuche betreffend (Reg. Bl. 1812, S. 621)

3) vgl. hierzu Wolfangel aaO S. 57 - 64

War der Beschwerdeführer auch mit der Entscheidung der obersten Verwaltungsbehörde nicht einverstanden, verblieb ihm noch die Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde nach § 38 der Verfassung. Danach konnte die Beschwerde den Ständen vorgelegt werden. Die Ständeversammlung hatte nun zu prüfen, ob die Beschwerde alle Behördenstufen durchlaufen hatte. Lag die Voraussetzung des erschöpften Behördenweges vor und waren die Stände überzeugt, daß die Beschwerde begründet war, hatte der Geheime Rat auf ihr Verlangen "die nöthige Auskunft über den Gegenstand zu ertheilen". Anschließend stand es im Ermessen der Stände, wie sie der Beschwerde abhelfen wollten (1).

Im Jahre 1823 ergingen erneut zwei Verordnungen (2), die den grundsätzlichen Ausschluß der Zuständigkeit der Zivilgerichte in Steuersachen aussprachen. Es hieß, eine ungehemmte Exekutionsgewalt der Administrativbehörden sei unbedingt erforderlich; die Vollziehung allgemeiner Gesetze über Staatsabgaben und somit auch die Entscheidung über die Statthaftigkeit einer Exemption stehe ausschließlich den Verwaltungsbehörden zu (3) und den Beteiligten sei nur der Rekurs im Verwaltungsweg möglich (4).

Trotz dieser Verordnungen wandte man sich in Steuersachen immer wieder an die ordentlichen Gerichte. Bei den vom Geheimen Rat behandelten Kompetenzkonflikten (5) befanden sich auch acht, die Steuerstreitigkeiten betrafen. Allerdings handelte es sich dabei meist

1) vgl. Wolfangel aaO S. 66

2) a) VO v. 13. Juni 1823, die ausschließliche Befugnis der Verwaltungsbehörden zur Verfügung der Hilfs-(Zwangs-) Vollstreckung gegen Steuerpflichtige betreffend (Reg.Bl. S. 499)

b) VO v. 14. Juni 1823, die Unzulässigkeit der Betretung des Rechtswegs über Entschädigungsansprüche wegen entgangener Steuerfreiheit betr. (Reg.Bl. S. 501)

3) § 1 der gen. VO v. 13.6.1823

4) § 2 ebenda

5) Die Zuständigkeit hierfür ergab sich aus § 59 Ziff. 3 der Verfassung von 1819

um altüberkommene Abgaben, deren privatrechtliche Natur außer Zweifel stand (1).

Eine Verwaltungsgerichtsbarkeit entwickelte sich in Württemberg nun nicht aus dem allgemeinen Beschwerderecht, sondern daraus, daß gegen Verfügungen einzelner Ministerien der Rekurs an das Staatsministerium, ab 1816 an den Geheimen Rat möglich war. Dieser Grundsatz nahm seinen Weg von § 26 Ziff. 3 des ständischen Verfassungsentwurfs von 1816 über § 36 Ziff. 7 des Königlichen Verfassungsentwurfs von 1817 bis zu § 60 Ziff. 1 der Verfassung von 1819, wonach der Geheime Rat als entscheidende und verfügende Behörde bei "Recursen von Verfügungen der Departements Minister" mitwirkte.

Zwar war der Geheime Rat nach dem Wortlaut der Verfassung (§ 54) lediglich "die oberste, unmittelbar unter dem König stehende, und seiner Hauptbestimmung nach bloß berathende Staats-Behörde", entwickelte sich jedoch im Laufe der Zeit zu der ersten Verwaltungsbehörde in Deutschland, die als reines Verwaltungsgericht tätig wurde (2).

Nach dem Urteil Otto Mayers (3) war die Verwaltungsrechtspflege des Geheimen Rats damals "gegenüber den sonstigen Zuständen von Verwaltungsrecht und Verwaltungsrechtspflege in Deutschland eine glänzende Ausnahme". Für von Sarwey (4) war sie eine "wirkliche Rechtsprechung auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts". Diese Tätigkeit des Geheimen Rats wurde schließlich durch das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege vom 16. Dezember 1876 (5) sanktioniert. Mit diesem Gesetz wurde in Württemberg dem Bedürfnis entspro-

1) Bühler, Die Zuständigkeit ... S. 136

2) so Wolfangel aaO S. 76

3) Otto Mayer aaO S. 156

4) von Sarwey aaO S. 260, so a. Linder aaO S. 102 mit weiteren Literaturhinweisen

5) Reg.Bl. S. 485, das Gesetz trat am 1. Okt. 1877 in Kraft

chen, die Verwaltungsgerichtsbarkeit umfassend zu regeln.

Im Gegensatz zu den meisten anderen deutschen Ländern brachte das gen. Gesetz (Art. 13) eine General-Klausel für den Verwaltungsrechtsschutz (1). Danach war der Verwaltungsgerichtshof zuständig, wenn jemand behauptete, daß die von einer Verwaltungsbehörde ergangene, auf Gründe des öffentlichen Rechts gestützte Verfügung oder Entscheidung rechtlich nicht begründet sei, und daß der Betreffende dadurch in einem ihm zustehenden Recht verletzt oder mit einer ihm nicht obliegenden Verbindlichkeit belastet sei. Mit dieser Regelung wurde das Beschwerderecht der §§ 36/37 der Verfassungsurkunde auf diesem Gebiet außer Kraft gesetzt (2).

Bei der Schaffung des Verwaltungsrechtspflegegesetzes hatte man also keine Bedenken, die Steuerstreitigkeiten der Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte zu unterstellen. Streitigkeiten in Staatssteuersachen fielen an sich unter die allgemeine Bestimmung des Art. 13 (3); dessen Regel wurde jedoch für die meisten Steuern durch besondere Bestimmungen ersetzt, die zum Teil die Zulässigkeit des Verwaltungsrechtswegs einschränkten (4). Die Fälle, in denen durch Gesetz einer Verwaltungsbehörde die endgültige Entscheidungsbefugnis zuge-

-
- 1) vgl. hierzu die Motive zu dem Entwurf eines Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, abgedruckt bei Hohl aaO S. 33 ff., hier S. 55: "... nicht um Aufstellung eines neuen Prinzips, sondern um Beibehaltung eines Grundsatzes sich handelt, der in der Praxis des Geheimen Rats schon seine Durchbildung erfahren und in der Anwendung zu wenig erheblichen Anständen geführt hat".
 - 2) s. Wolfangel aaO S. 130
 - 3) nach Art. 10 Ziff. 7 waren für Kommunalabgaben die Kreisregierungen Verwaltungsgerichte erster Instanz.
 - 4) Art. 15: "Die Beschwerde bei dem Verwaltungsgerichtshof findet nicht statt:
 - 1) in denjenigen Fällen, in welchen vermöge besonderer gesetzlicher Bestimmung eine Verwaltungsbehörde oder anderen Organen die endgültige Entscheidung zugewiesen ist; ..."vgl. hierzu Bühler, Die Zuständigkeit ... S. 137

wiesen wurde, waren nicht selten (1).

Ein interessantes Beispiel für die Entwicklung des Rechtsmittelsverfahrens bieten die entsprechenden Regelungen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Obwohl nach württembergischem Recht Streitigkeiten auf dem Gebiet der öffentlichen Abgaben grundsätzlich der Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte entzogen waren, stand dem Steuerpflichtigen nach Art. 15 Abs. 3 des Württembergischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 24. 3. 1881 (2) "das Recht der Beschwerde gegen den Steueransatz der Ortstheilungsbehörde an das vorgesetzte Amtsgericht zu". Sofern die Beschwerdesumme 50 M überstieg, war gegen die Entscheidung des Amtsgerichts eine weitere Beschwerde an das Oberlandesgericht möglich; dies auch in den Fällen, in denen Steueransätze von einem Amtsgericht oder Landgericht in eigener Zuständigkeit beschlossen worden waren (3).

Der Grund dieser eigenartigen Regelung lag in folgendem: Die Festsetzung der gen. Steuern gehörte in Württemberg nicht zur Zuständigkeit der Steuerbehörden, sondern war ganz Sache der Teilungs- bzw. Gerichtsbehörden. Dies erklärte sich aus der Einrichtung der amtlichen (öffentlichen) Vornahme der Erbteilungen, wonach auch die von den Beteiligten selbst (privat) durchgeführten Erbteilungen binnen einer bestimmten Frist zur Prüfung, etwa notwendigen Ergänzung und "Solennisation" vorzulegen waren. Solange diese Einrichtung bestand, erschien es zweckmäßig, den Ansatz der Erbschaftssteuer bei den Teilungsbehörden zu belassen und Beschwerden den diesen Behörden vorgesetzten Gerichten zuzuweisen (4).

-
- 1) Es waren dies u. a.: Das Vereinszollgesetz vom 30. Juli 1869 (Reg. Bl. S. 225), § 12; das Gesetz, betr. die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer, vom 28. April 1873 (Reg. Bl. S. 127), Art. 57 Abs. 6 usw.; s. hierzu die Motive zu dem Entwurf eines Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, abgedruckt bei Hohl aaO S. 58
 - 2) Reg. Bl. S. 113
 - 3) Art. 15 Abs. 4 aaO; für die Schenkungssteuer galt diese Bestimmung gem. Art. 23 aaO
 - 4) s. Wintterlin aaO S. 51 (Anm. zu Art. 13)

Ca. 2 Jahrzehnte später hatte sich das Rechtsmittelverfahren für die beiden o. gen. Steuerarten völlig geändert:

Nach Art. 24 des württembergischen Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. Dezember 1899 (1) konnte der Steuerpflichtige - binnen einer Notfrist von einem Monat - gegen den Steueransatz des Bezirkssteueramts Beschwerde bei dem Steuerkollegium und gegen dessen Entscheidung die weitere Beschwerde beim Finanzministerium einlegen. Gegen die Entscheidung des Finanzministeriums war die Rechtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof nach Maßgabe des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 16. Dezember 1876 (2) zulässig.

Eine ähnliche und für die damalige Zeit für Württemberg übliche Rechtsmittelregelung in Steuersachen brachte das württembergische Einkommensteuergesetz vom 8. Aug. 1903. Das Gesetz sah folgende Rechtsmittel gegen die Veranlagung eines Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer vor:

- a) Die Beschwerde an das Steuerkollegium gegen die Veranlagung durch die Einschätzungskommission (3);
- b) für den Fall, daß die an das Steuerkollegium gerichtete Beschwerde von dem Vorsitzenden desselben als nicht rechtsgültig erhoben zurückgewiesen wurde: den Einspruch an das Steuerkollegium gegen die Verfügung seines Vorsitzenden (4);
- c) die weitere Beschwerde an das Finanzministerium gegen die Beschwerdeentscheidung des Steuerkollegiums (5);
- d) die Rechtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gegen die Entscheidung des Finanzministeriums mit der Maßgabe, daß hinsichtlich der Höhe der Steuerveranlagung Feststellungen, welche

1) Reg. Bl. S. 1296

2) Reg. Bl. S. 485

3) Art. 57 des Ges. v. 8.8.1903

4) Art. 59 Abs. 2 aaO

5) Art. 62 aaO

durch Schätzungen gewonnen wurden, der Nachprüfung des Verwaltungsgerichtshofs nicht unterlagen (1).

In der Instanz des Steuerkollegiums war die Mitwirkung von Laien vorgesehen, indem nach Art. 60 das Steuerkollegium unter der Bezeichnung "Beschwerdekommission des K. Steuerkollegiums" als Beschwerdeinstanz in der Besetzung von drei Mitgliedern unter Zuziehung von vier "Landesschätzern" zu entscheiden hatte. Letztere wurden von dem Finanzministerium aus den Bezirksschätzern des Landes ernannt und von dem Steuerkollegium zu den einzelnen Sitzungen berufen.

Obwohl mit der Spruchfähigkeit des Geheimen Rats in Württemberg die Entwicklung einer unabhängigen Verwaltungsgerichtsbarkeit verhältnismäßig früh eingesetzt hatte, kam es erst spät zu einem echten Rechtsschutz in Steuersachen. "Indem hier nicht von Privatrechten und Verbindlichkeiten Unserer Kgl. Finanzkammern, ... sondern von dem Aufлагerecht des Staats die Rede ist, welcher keiner gerichtlichen Diskussion und keinem Gerichtsspruch unterworfen seyn kann", hieß es noch in der Verordnung vom 13. Dezember 1812 (2).

Der Steuerrechtsschutz, den Württemberg mit dem gen. Einkommensteuergesetz von 1903 erreicht hatte, war jedoch beachtlich. Nach Göz (3), einem maßgeblichen Kommentar dieses Gesetzes, ließ aber die Häufung von Verwaltungsinstanzen und einer darüberstehenden verwaltungsgerichtlichen Instanz "einen übermäßigen und überflüssigen Zeit- und Kostenaufwand befürchten; es dürfe daher bald das Bedürfnis einer Vereinfachung des Verfahrens durch Ausschaltung einer Verwaltungsinstanz hervortreten" (4).

1) Art. 64 aaO

2) Reg. Bl. S. 621

3) Geheimer Rat und Vorstand des württemb. Verwaltungsgerichtshofs

4) Göz aaO S. 243 Anm. 2)

2. Die Entwicklung in Baden

Durch Edikt vom 30.3.1826 (1) wurde in Baden für die direkten und indirekten Steuern, die bis dahin zur Kompetenz der Kreisdirektorien gehörten, die sog. "Steuer-Direction" geschaffen. Diese unterstand dem Finanzministerium und war "den übrigen Central- Mittelstellen und den Kreisdirektorien coordinirt" (2). Auf Grund der hierauf ergangenen Bekanntmachung vom 10.6.1826 (3) sollten sich die Staatsbürger fortan in allen Steuersachen an diese Steuerdirektion und an das Finanzministerium nur in den Fällen wenden, in denen sie gegen die Entscheidungen der Steuerdirektion Rekurs einlegen oder aus anderen Gründen sich über diese Behörde beschweren wollten.

Wie in den anderen deutschen Staaten, so waren also auch in Baden die Rechtsmittelinstanzen in Steuersachen zunächst reine Verwaltungsbehörden. Immer stärker entwickelte sich jedoch der Gedanke, durch Errichtung von Steuergerichten von der Finanzverwaltung unabhängige Instanzen zu schaffen. So sah ein Gesetz vom 8.7.1848 (4) vor, daß zur Entscheidung von Steuerstreitigkeiten für je einen Bezirk von 30.000 - 60.000 Einwohnern ein Steuerschwurgericht bestellt werden sollte. Dieses sollte aus 11 Geschworenen und 5 Ersatzleuten bestehen und unter dem Vorsitz des Oberamtmannes tätig werden, in dessen Bezirk die Sitzung stattfand (5).

Bei der Berufung der gewählten Geschworenen für die jeweiligen Sitzungen sollte darauf geachtet werden, daß Geschworene und Ersatz-

1) Großherzoglich Badisches Staats- und Regierungsblatt 1826 S. 59

2) Art. 2 aaO

3) Großherzogl. Bad. St.- und Reg. Bl. S. 94

4) Gesetz, die Aufstellung der Cataster und die Errichtung von Steuerschwurgerichten betreffend (Großherzogl. Bad. Reg. bl. S. 229), geändert u. ergänzt durch Ges. v. 12.2.1849 (Großherzogl. Bad. Reg. bl. S. 71), wonach - im Einverständnis der Beteiligten - bis zur Konstituierung der gen. Gerichte die Steuerdirektion "collegialisch" über Beschwerden entscheiden konnte.

5) Art. 22 aaO

leute aus den verschiedenen Klassen der Steuerpflichtigen und aus den verschiedenen Teilen des Schwurgerichtsbezirks genommen wurden (1). Die Sitzungen des Steuerschwurgerichts sollten geheim, die Verhandlungen mündlich sein (2). Das Schwurgericht sollte mit absoluter Stimmenmehrheit entscheiden. Gegen seine Entscheidungen sollte kein Rechtsmittel mehr zulässig sein. Die Tätigkeit dieses Gerichts sollte sich auf die aus dem Kataster über die Gewerbesteuer und Klassensteuer, Kapitalsteuer und über die wachsende Einkommensteuer sich ergebenden, und auf solche Fragen erstrecken, welche ihnen durch andere spezielle Gesetze zugewiesen wurden (3). Das vorgesehene Rechtsmittel war die Berufung. Sie sollte zulässig sein bei Beschwer durch den Ausspruch des "Schatzungsrathes" (4).

Aus den wenigen Angaben ergibt sich bereits, wie stark das Gesetz über die Errichtung von Steuerschwurgerichten justizmäßig ausgerichtet war und damit bereits relativ weitgehend rechtsstaatlichen Anforderungen entsprach. Nicht zuletzt stellt die Beteiligung von Laien einen Fortschritt dar i. S. einer Stärkung des Vertrauens der Steuerpflichtigen in eine unabhängige Rechtsmittelentscheidung, zumal die Sitzungen geheim sein sollten. Eine Beteiligung von Laien in dem vorgesehenen Ausmaß wäre jedoch sicher nicht in jedem Falle einer sachkundigen Entscheidung dienlich gewesen.

Zur Errichtung von Steuerschwurgerichten kam es tatsächlich jedoch nicht. Außerdem wurden die Gesetze zur Errichtung von Steuerschwurgerichten durch Art. 23 des Gesetzes, die Aufstellung der Kataster der directen Steuern betreffend, vom 17. 3. 1854 (5), wieder

1) Art. 28 aaO

2) Art. 33 aaO

3) Art. 37 aaO; Art. 14 des Gesetzes, die Einführung einer Capitalsteuer betreffend, vom 4. 7. 1848 (Großherzogl. Bad. Reg. bl. S. 223); Art. 15 des Gesetzes, die Einführung einer wachsenden Einkommenssteuer betreffend, vom 28. 7. 1848 (Großherzogl. Bad. Reg. bl. S. 279)

4) Art. 19 des gen. Ges. vom 8. 7. 1848

5) Großherzogl. Bad. Reg. bl. S. 79

aufgehoben. Es wurde bestimmt, daß Steuerbeschwerden, deren Entscheidung bis zur Bildung der Steuerdirektion - vorbehaltlich des Rekurses an das Finanzministerium - zu erledigen seien.

Eine bedeutsame Verbesserung des Rechtsschutzes gegenüber dieser Regelung brachte das Gesetz, die Organisation der inneren Verwaltung betreffend, vom 5.10.1863 (1). Durch dieses Gesetz schuf Baden einen von der Verwaltung unabhängigen Verwaltungsgerichtshof, der auch Steuerstreitigkeiten in letzter Instanz zu entscheiden hatte (2). Öffentlichkeit und Mündlichkeit des Verfahrens (3) und die Tatsache, daß der Gerichtshof und seine Mitglieder der Dienstaufsicht des Ministeriums des Innern - und nicht dem Finanzministerium - unterstanden (4), sprechen für die weitgehende Realisierung rechtsstaatlicher Erfordernisse. Trotzdem fehlte es nicht an Stimmen, die diese Entwicklung mißbilligten. Ihre Argumente: Auch seither hätten die Finanzbehörden in ihrer Funktion als Rechtsmittelinstanzen nach bestem Wissen und Gewissen im Rahmen der Gesetze entschieden; die Nachprüfung durch ein Gericht erfordere mehr Zeit und erschwere deshalb eine reibungslose Besteuerung; die Einschaltung von Juristen an Stelle von Fachbeamten mit langjähriger Erfahrung in Steuersachen berge die Gefahr der Überbetonung des formellen gegenüber dem materiellen Recht usw. (5). Diese Argumente enthalten alle ein Körnchen Wahrheit, konnten jedoch nicht eine Entwicklung aufhalten, die im ganzen als fortschrittlich in rechtsstaatlichem Sinne angesehen werden muß. Jedenfalls war erreicht, daß die Steuerrechtspflege wenigstens in der obersten Instanz von einem mit den vollen Garantien richterlicher Unabhängigkeit ausgestatteten Gerichtshof ausgeübt wurde.

1) Großherzogl. Bad. Reg. bl. S. 399

2) § 15 Abs. 1 Ziff. 3 aaO

3) § 18 aaO

4) § 19 aaO

5) vgl. hierzu Schwarz aaO S. 19

Die Errichtung des Verwaltungsgerichtshofs hatte zunächst zur Folge, daß das Finanzministerium als Rechtsmittelinstanz ausgeschaltet wurde. So hatte der Steuerpflichtige z.B. nach Art. 32 des badischen Erwerbssteuergesetzes vom 25.8.1876 (1) gegen die Entscheidung des "Schatzungsrathes" zunächst das Recht der Beschwerde an die Großherzogliche Steuereinsicht (2) und gegen deren Entscheidung die Möglichkeit der Berufung an den Großherzoglichen Verwaltungsgerichtshof (3).

Obwohl für eine große Zahl von Streitigkeiten des öffentlichen Rechts eine zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit - die Bezirksräte in erster und der Verwaltungsgerichtshof in zweiter Instanz - gegeben war, blieb es auch nach dem Gesetz, die Verwaltungsrechtspflege betreffend, vom 14.6.1884 (4), dabei, daß der Verwaltungsgerichtshof u. a. auch Klagen gegen die Entscheidungen der Verwaltungsbehörden "über die Schuldigkeit zu Staatsabgaben" in erster und letzter Instanz zu entscheiden hatte (5).

Bald danach wurde auf Grund der Landesherrlichen Verordnung, das Verfahren in Verwaltungssachen betreffend, vom 31.8.1884 (6), das Ministerium als Rechtsmittelinstanz wieder zugelassen, was zu einer Doppelgleisigkeit des Rechtsmittelzuges in Steuersachen führte (7). War neben der Klage Rekurs an das Ministerium erhoben, so teilte dieses, wenn es dem Rekurs abhalf, seine Entscheidung dem Ver-

-
- 1) GVBl. f.d. Großherzogthum Baden S. 271
 - 2) Nach Maßgabe des Gesetzes vom 17.3.1854 (Großherzogl. Bad. Reg. bl. S. 79)
 - 3) dieselbe Rechtsmittelregelung enthält Art. 21 Abs. 2 des Gesetzes, die Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer betreffend, vom 20.6.1884 (GVBl. f. d. Großherzogthum Baden S. 321)
 - 4) GVBl. f. d. Großherzogthum Baden S. 197
 - 5) § 3 Ziffer 1 des gen. Gesetzes, so auch in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.11.1899 (GVBl. f. d. Großherzogthum Baden S. 543)
 - 6) GVBl. f. d. Großherzogthum Baden S. 385
 - 7) Art. 28 bis 43 ebenda

waltungsgericht mit, anderenfalls stellte es die Entscheidung diesem anheim (1).

Neben der Möglichkeit, einen Steuerstreit in letzter Instanz durch einen unabhängigen Gerichtshof entscheiden zu lassen, war es dem Steuerpflichtigen in Baden also gegeben, den billigeren Weg der weiteren Beschwerde an das Finanzministerium zu beschreiten. Zunächst möchte man dazu neigen, diese Kumulierung von Rechtswegen als für den Steuerpflichtigen vorteilhaft anzusehen. Tatsächlich muß jedoch der Umstand, daß keine der beiden höchsten Rechtsmittelinstanzen an die Rechtsansichten der anderen gebunden war, und damit eine uneinheitliche Rechtsprechung ermöglicht wurde, für die Rechtssicherheit und auch den Rechtsschutz des Einzelnen nachteilig angesehen werden (2).

-
- 1) Art. 40 Abs. 2 ebenda; die Doppelgleisigkeit des Rechtsmittelzuges sahen folgende Steuergesetze vor:

§ 41 des Gesetzes, die Besteuerung des Grundstückverkehrs (Verkehrssteuer) betreffend, vom 6.5.1899 (GVBl. f. d. Großherzogthum Baden S. 133);

§ 45 des Gesetzes, die Erbschafts- und Schenkungssteuer betreffend, vom 14.6.1899 (GVBl. f. d. Großherzogthum Baden S. 165);

§§ 87 u. 88 der Verordnung, den Vollzug des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 14.6.1899 betreffend, vom 8.12.1899 (GVBl. ... Baden S. 829).

Dieselbe Rechtsmittelregelung bestand auch noch nach dem badischen Vermögenssteuergesetz vom 28.9.1906 in d.F. des Gesetzes vom 27.5.1910.

- 2) vgl. hierzu Schwarz aaO S. 24

3. Die Entwicklung in Preußen

a) Die Entwicklung bis 1749

Die Entwicklung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, wie die Entwicklung des Verwaltungsrechtsschutzes überhaupt, wird gut erkennbar an dem Beispiel Preußen (1).

Im 17. und 18. Jahrhundert wuchs Brandenburg-Preußen von einem deutschen Territorium zu einer europäischen Großmacht heran und wurde neben Österreich der mächtigste deutsche Staat (2). Früher als in anderen deutschen Ländern, insbesondere Bayern, Württemberg, Baden und Hessen, kam es hier zu Verwaltungsreformen (3).

Bis ins 18. Jahrhundert hinein war die Unterscheidung zwischen privatem und öffentlichem Recht völlig unbekannt (4). Wie im Reich, so gab es auch in Preußen nur sog. Justizsachen. Eine solche lag vor, wenn ein subjektives Recht geltend gemacht wurde, das einem Privaten zustehen konnte (5). Ausgeschlossen war jede gerichtliche Entscheidung über Majestäts- und Hoheitsrechte; zu diesen gehörte auch das Recht der Besteuerung. Die Verweigerung des Rechtsschutzes bezog sich also nur auf die Verfügungen des Landesherrn, die dieser in Ausübung seiner höchsten Gewalt getroffen hatte.

-
- 1) vgl. Wunschel aaO S. 61: "Die Entwicklung in Preußen ist typisch für die in den übrigen deutschen Einzelstaaten.", zu weitgehend Apel aaO S. 2: "Unser deutscher Rechtsstaat .. hat eine moderne Ausprägung vor allem in Preußen erhalten."; über die Anfänge der Verwaltungsgerichtsbarkeit in den übrigen Staaten s. Poppitz in AöR N.F. 33, 158 ff. und 34, 3 ff., Wunschel aaO S. 7 - 15, Schwarz aaO S. 1 - 31
 - 2) s. Schmoller, Preußische Verfassungs-... S. 168: "Preußen war 1786 der modernste Staat in Europa", vgl. zu folgendem Rübner aaO S. 60 ff.
 - 3) s. Poppitz aaO S. 33, 186 ff., bes. S. 191
 - 4) s. Loening aaO S. 774, Poppitz aaO S. 33, 173 u. 174
 - 5) Rübner aaO S. 61

Im übrigen waren Prozesse gegen den "Fiscus" (1) möglich. Dies kommt in der Allgemeinen Ordnung die Verbesserung des Justizwesens betreffend vom 21. Juni 1713 (2) zum Ausdruck, wo es heißt:

"So meinen und verordnen wir wohlbedächtiglich: Daß in allen Dingen und rechtlichen Handlungen zwischen unserem Fisco an einer und zwischen unseren Vasallen und Unterthanen an der anderen Seite, es sei der Fiscus selbst Actor oder Accusator oder zur Assistenz denen Denunzianten zugegeben, insonderheit, wann unser Interesse auf einigerlei Weise dabei waltet, unsere Judicia und Commisionen sich an dasselbe nicht binden, sondern lediglich die Justiz als auf welche sie geschworen und beeidigt sein, zum Augenmerk haben sollen, ohne dawiderlaufende Verordnungen, als welche allezeit vor erschlichen und mit dieser unserer ernstlichen Willensmeinung streitend zu halten, im mindesten sich zu kehren, und ohne sich dadurch von denen Wegen der Gerechtigkeit ablenken zu lassen ...".

Gerichtsbarkeit gab es bei den Gerichten, aber auch bei Verwaltungsbehörden.

In der Unterinstanz gab es städtische Magistrate mit städtischen Gerichten, adelige Gutsherren mit adeligen Patrimonialgerichten und Domänenämter mit Domänenjustizämtern. Letztere waren für Steuer-sachen und diesbezügliche Streitigkeiten zuständig.

Aus den Amtskammern und Kriegskommissariaten wurden nach 1723 die Kriegs- und Domänenkammern (3). Sie waren die Verwaltungs-

-
- 1) Im 18. Jahrhundert bedeutet "Fiscus" in Preußen so viel wie Staat. Der Begriff beschränkt sich jedoch nicht auf den Staat als Träger von Vermögensrechten.
 - 2) s. Mylius aaO II. Teil, 1. Abt., Sp. 517 ff.; bis dahin bestanden in den Provinzen recht verworrene Verhältnisse; s. hierzu Apel aaO S. 12 und vor allem Schmoller aaO S. 66 ff. u. S. 158
 - 3) Diese waren Provinzialbehörden, s. hierzu Schmoller aaO S. 142 ff., Hartung, Deutsche Verfassungsgeschichte S. 116

behörden der Mittelinstanz und übten gleichzeitig Gerichtsbarkeit aus. Ihnen standen als ständische Einrichtungen die "Regierungen" gegenüber. Die Regierungen waren Justizkollegien und sind als die Vorläufer der heutigen Oberlandesgerichte anzusehen.

Oberste Instanz in der Organisation der Behörden war das Generaldirektorium (1), dem - wie den Kriegs- und Domänenkammern in erster bzw. zweiter Instanz - in zweiter bzw. dritter Instanz eine ausgedehnte Gerichtsbarkeit auch in Zivil- und Strafsachen übertragen war (2).

Domänenämter, Domänenkammern und in höchster Instanz das Generaldirektorium verwalteten in erster Linie Steuersachen und entschieden in einschlägigen Streitigkeiten. Dabei kann von einer unabhängigen und unbeeinflussten Rechtspflege noch nicht gesprochen werden. Bei den Prozessen mußte der Rechtsschutz des Einzelnen der Zweckmäßigkeit des Verfahrens und den Interessen des Königs nachstehen (3).

Die Abgrenzung zwischen Zivil- und Strafjustiz einerseits und der Kammerjustiz andererseits blieb in der ersten Hälfte des 18. Jahr-

1) 1723 wurden die obersten Finanzbehörden zum General-, Ober-, Finanz-, Krieges- und Domänendirektorium - kurz: Generaldirektorium - zusammengefaßt, gesetzliche Grundlage war die Instruktion vom 20. Dez. 1722 (s. Schmoller, Acta Borussica III S. 575 ff.), s. hierzu Apel aaO S. 13 und Schmoller, Preußische Verfassungen- ... S. 76 u. 134 ff.

2) s. Loening aaO S. 776 u. 777; der Reichshofrat wollte diese Kammern nicht als Gerichte anerkennen. Im Jahre 1725 erklärte er: "... daß gedachten Kammern zu schädlicher Zerruttung des Justizwesens und unstatthafter Vermehrung der altherkömmlichen Gerichts-Instanzen sich eines Richter-Amts anzumaßen nicht gebühre. Was gemeldete Kammern in Justizsachen zu dekretiren und vollführen ferner sollten, sei nicht als actus judicis, sondern als ohnrechtskräftige und ohngiltige Handlungen anzusehen" (Zitat nach Loening aaO S. 777 Anm. 2)

3) vgl. Apel aaO S. 16

hundreds äußerst undurchsichtig (1). Zwischen Kriegs- und Domänenkammern und Regierungen kam es deshalb immer wieder zu Kompetenzstreitigkeiten (2).

b) Das Ressortreglement vom 19. Juni 1749

Die allgemeinen Reformbestrebungen fanden ihren Niederschlag in dem Ressortreglement Friedrichs des Großen vom 19. Juni 1749 (3).

Cocceji wollte im Zusammenhang mit seinen großen Justizreformen den Gerichten ihre alte Stellung wiedergeben und die Kammerjustiz ganz beseitigen, da hier die eine Partei auch Richter war, also jede Garantie für eine unparteiliche Rechtspflege fehlte. Er konnte jedoch seinen Willen nicht durchsetzen und zwar scheiterte er am Widerstand der Finanzverwaltung (4). Es wurde der Grundsatz aufgestellt, daß alle Prozesse, die private Interessen berührten, vor die Justizkollegien gehörten, diejenigen aber, die die Domänen und Einkünfte des Königs oder den "statum oeconomicum et politicum" und ganz allgemein das "interesse politicum" betrafen, vor den Kammern verhandelt werden sollten (5).

In der Einleitung zum Ressortreglement wird die Kammerjustiz folgendermaßen begründet: "... indem selbige eines Theils von dergleichen Sachen am besten informiret sein und andern Theils ohne Administration der Justiz dabei nicht wohl bestehen noch ihrem Officio ein Genügen leisten können" (6).

1) s. Rübner aaO S. 65

2) vgl. Apel aaO S. 15

3) genauer Titel: "Reglement, was für Justizsachen denen Krieges- und Domänenkammern verbleiben und welche vor die Justiz-Collegia oder Regierungen gehören" (abgedruckt bei Rübner aaO S. 187 - 197)

4) s. Schmoller aaO S. 158, Hartung aaO S. 121

5) Hartung aaO S. 122

6) vgl. a. Poppitz in AöR N.F. 33, 177

Bei dieser Justiz der Kammern handelte es sich also um eine verwaltungseigene Rechtswahrung zur Unterstützung der Verwaltungsziele und zur Sicherstellung der Gerechtigkeit des Verwaltungsvollzuges gegenüber den Untertanen (1).

Nach § 6 des Reglements waren alle Streitigkeiten in Steuersachen den Kammern zugeteilt (2). In der Bestimmung sind ausdrücklich auch Klagen über "Prägravation" (3) und "Exemption" (4) genannt.

Zollstreitigkeiten waren jedoch nach § 29 aaO (5) den Justizkollegien zugewiesen. Die unterschiedliche Zuweisung gegenüber den Steuern kommt daher, daß zu dieser Zeit Zölle nicht als Steuern angesehen wurden, sondern als eine Art Privatrechtsame (6). Sie waren keine Abgaben, sondern Entgelte für die Benutzung bestimmter Wege, Brücken usw..

Was das Verfahren anging, war nach § 12 des Ressortreglements bei den Kammern das allgemeine ordentliche Prozeßrecht anzuwenden. Nur in unbedeutenden Sachen und "besonders denen Bauren Klagten"

-
- 1) vgl. Poppitz aaO S. 179; interessant, daß kurz darauf - im Zusammenhang mit einer Steuerreform in Österreich - der Präsident des dortigen Directoriums in Internis, auch Directorium in Publicis et Cameralibus genannt, Graf Haugwitz, auf die preußische Kammerjustiz als Vorbild verwies, s. hierzu Poppitz aaO S. 182
 - 2) vgl. Poppitz in AöR N.F. 33, 178
 - 3) Unter "Prägravation" ist die Überbelastung eines oder einer Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu anderen zu verstehen. Später, als die Steuern mit festen Steuersätzen aufkamen, wurde darunter auch die unrichtige Anwendung der Steuergesetze verstanden.
 - 4) Mit der "Exemption" wurde ein Privileg, ein wohlerworbenes Privatrecht, geltend gemacht.
 - 5) "Wenn jemand eine Zollfreiheit oder auch Zollgerechtigkeit behaupten will oder wegen eines neu angelegten Zolles oder zu weit extendierten Zollgerechtigkeit in Anspruch genommen wird".
 - 6) anders heute: s. § 1 Abs. 1 S. 2 RAO

sollten alle "Prozeß-Weitläufigkeiten" vermieden werden (1).

Trotz des ausführlichen Ressortreglements kam es zu Streitigkeiten und Kollisionen zwischen den Gerichten und Verwaltungsbehörden. Der König sah sich genötigt, eine sog. Jurisdiktionskommission zur Entscheidung von Kompetenzstreitigkeiten zwischen Justizkollegien und Kriegs- und Domänenkammern einzusetzen (2).

Die Zuständigkeit der Kammern nach §§ 6 und 8 des Ressortreglements galt nur für echte Steuersachen. Die Jurisdiktionskommission erkannte sie für andere Abgaben, auch wenn sie dem Fiskus zustanden, nicht an.

Zur Unterscheidung zwischen Steuern und gutsherrlichen Abgaben beispielsweise macht die Kommission in einer Entscheidung vom 11. Juli 1795 (3) folgende Ausführungen:

"Zudem ist hier nicht die Rede von solchen Diensten, welche jeder Unterthan kraft der dem Landesherrn zustehenden Landeshoheit, als zu Kriegsfuhren, Schanzarbeiten und dergleichen zu leisten hat, sondern von solchen, die blos zu den Königl. Domänen, mithin aus gutsherrlichem Verhältniß gegen gutsherrliche Unterthanen geleistet werden sollen. Es ist bei dieser Sache weder von Contribution, noch von Servis, noch von irgendeiner dem Landesherrn qua tali, vermöge eines Auflage-Gesetzes, oder aus einem allgemeinen Besteuerungsrechte zu leistenden Geldabgabe, d. i. von keinem Onere publico et politico, sondern von Diensten und Dienstgeldern, welche Fiscus auf spezialiter beigebrachte Klagegründe von Privatunterthanen zu Domänengütern, oder wenn Geld statt Dienst gegeben werden soll, zur Domänenkasse fordert, die Rede. Auf dieses Object paßt keine

1) s. Mylius aaO Continuatio IV, Sp. 163 ff., Nr. LXVI (12.)
vgl. Poppitz aaO S. 179, Rübner aaO S. 190

2) Instruktion für die Jurisdiktionskommission vom 10. 2. 1756,
s. Loening aaO S. 791; einige interessante Entscheidungen der
Jurisdiktionskommission bei Rübner aaO S. 106 - 108

3) Ann. XIV S. 349 (352)

einzig von allen Vorschriften des Ressort-Reglements, wodurch den Kammern eine Cognition beigelegt wird, ...".

Damit wurde auf die Zuständigkeit der Justizkollegien für gutsherrliche Abgaben erkannt. Was hier deutlich wird, ist die Unterscheidung zwischen hoheitlichem und privatrechtlichem Verhältnis. Die Trennung von ordentlicher Gerichtsbarkeit und Verwaltungsjustiz stellt jedoch keine Gewaltenteilung dar. Sie bedeutet lediglich eine Zerlegung der allgemeinen Justiz (1).

c) Die weitere Entwicklung bis 1808

Der Ende 1779 zum Großkanzler und Justizminister ernannte von Carmer (2) war ebenso wie sein Mitarbeiter, der berühmte Svarez, ein Gegner der Kammerjustiz.

Das Justizwesen bei den Kammern wurde neu geordnet (3).

Im Jahre 1782 wurde zur Bearbeitung der Justizsachen bei jeder Kammer eine sog. Justizdeputation eingerichtet, die aus einem oder mehreren Justitiariis und zwei Assistenzräten bestand. Das Verfahren war dasselbe wie in sonstigen Prozessen; es galt die Gerichts- und Prozeßordnung von 1781, der erste Teil des Corpus Juris Fridericianum (4).

Die Justizdeputationen waren dem Justizminister unterstellt, blieben aber Teil der Kammern.

1) vgl. Poppitz in AöR N.F. 33, 173

2) "Carmer, seit 1749 in preußischen Diensten, immer in Schlesien beschäftigt, seit 1768 Chef-Präsident aller Regierungen in Schlesien, Ordner des dortigen Hypotheken- und Prozeßwesens, Schöpfer des provinziellen Landschafts- Kreditsystems, war ein Mann von eminenter Persönlichkeit" (Schmoller aaO S. 162)

3) s. zu folg. Rüfner aaO S. 79, Schmoller aaO S. 162 f.

4) s. Poppitz in AöR N.F. 33, 179

Gegen die Verweigerung des rechtsstaatlich so bedeutsamen Anspruchs auf rechtliches Gehör war die Beschwerde an den Justizminister gegeben. Die letzte Entscheidung hatte jedoch das Generaldirektorium.

In der Einrichtung der Justizdeputationen (1) kann man bereits Ansatzpunkte für eine echte Verwaltungsgerichtsbarkeit erkennen (2). Sie waren jedoch noch keine echten Verwaltungsgerichte. Sie stellten lediglich eine Verbesserung des Rechtsschutzes vor den Kammerbehörden dar. Trotzdem sind sie ein Fortschritt und können als Übergang zwischen der alten Kammerjustiz und den Verwaltungsgerichten im späteren Sinne betrachtet werden (3).

Das allgemeine Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794 (4) brachte keine Änderung der Kompetenzverteilung. Die für den steuerlichen Rechtsschutz grundlegende Bestimmung war § 78 II 14 ALR, wo es hieß: "Ueber die Verbindlichkeit zur Entrichtung allgemeiner Anlagen ... findet kein Prozeß statt". Behauptete jedoch jemand aus besonderen Gründen die Befreiung von einer solchen Abgabe oder behauptete er, in der Bestimmung seines Anteils über Gebühr belastet zu sein, so sollte er darüber "rechtlich gehört werden" (5). Zu diesen besonderen Gründen gehörten: Verträge, Privilegien oder Verjährung durch Ersitzung (6). Diese Vorschriften fanden auch auf allgemeine Kommunalabgaben Anwendung (7). Etwas irreführend bestimmte § 131 II 8 ALR, daß der Streit über die Verbindlichkeit

1) diese bestanden unverändert bis zu ihrer Auflösung in den Jahren 1797 bis 1808

2) vgl. Rübner aaO S. 81

3) vgl. Apel aaO S. 20 und 21

4) Der Vater des ALR ist Svarez; "Das Preußische Landrecht ist nicht sowohl Abschluß einer alten, als vielmehr Ausgangspunkt einer neuen Rechtsbildung, der erste Schritt zum Rechtsstaat." (Schmoller aaO S. 166)

5) § 79 II 14 ALR

6) §§ 4 - 8 II 14 ALR

7) vgl. Koch, ALR, 4. Aufl., Anm. 24 zu § 78 II 14

zu den abgeforderten Beiträgen der Erörterung und Entscheidung des "gehörigen Richters" überlassen werden müßte. Durch diese Bestimmung wurde jedoch keine Gerichtsbarkeit eröffnet. Diese Formulierung resultierte lediglich aus der damaligen Verbindung von "Administration" und Justiz. Der "gehörige Richter" für die Streitigkeiten über Gemeindeabgaben war die Kriegs- und Domänenkammer (1).

Insgesamt kann festgestellt werden, daß gegen Ende des 18. Jahrhunderts der Rechtsstaatsgedanke in Preußen so weit verwirklicht war, wie dies in einem absoluten Staat denkbar ist (2). Der Untertan genoß in sehr vielen Fällen Rechtsschutz gegenüber der Verwaltung, in denen ihm dieser auch heute zugute kommt. Einer echten Verwaltungsgerichtsbarkeit stand entgegen, daß der Gedanke der Einheit des Rechts und der Justiz nach der ganzen Entwicklung zu stark ausgeprägt war (3).

Erfüllt von Mißtrauen gegen die Kammerjustiz setzte Svarez die Reformbestrebungen fort mit dem Ziel, diese Justiz völlig zu beseitigen.

d) Die Verordnung vom 26. Dezember 1808

Als der König am 26. Dezember 1808 die Verordnung wegen verbesserter Einrichtung der Provinzial-, Polizei- und Finanzbehörden (4) unterzeichnet hatte, war das Ziel erreicht (5). Die Verwaltung blieb

1) vgl. Koch, ALR, 4. Aufl., Anm. 47 zu § 68 Städteordnung für die sechs östlichen Provinzen der Preußischen Monarchie, vom 30.5.1853 (GS S. 261)

2) Rübner aaO S. 120

3) wie 2)

4) GS 1806/10 S. 464

5) s. Poppitz aaO S. 184 u. 185, Rübner aaO S. 126, Apel aaO S. 47: "Die Verordnung von 1808 war das Grundgesetz der preußischen Staatsverwaltung für die folgenden Jahrzehnte."

den ehemaligen Kammern, die von nun an Regierungen hießen, übertragen, während jede Rechtspflege der Landespolizei- und Finanzbehörden aufhören sollte (1).

Innerhalb kurzer Zeit wurden die Kammerjustizdeputationen, die Jurisdiktionskommissionen und die Sondergerichte, wie Akzise-, Zollgerichte etc., aufgelöst. Die ordentlichen Gerichte erhielten die "ungetheilte Verwaltung des richterlichen Amts, in Rücksicht sämtlicher Angelegenheiten des Kammeralressorts ohne Ausnahme" (2).

Was den Umfang des Rechtsschutzes in Steuersachen anlangt (3), so bestimmte § 41 der Verordnung (4):

"Gegen Verfügungen der Regierungen, welche sie in ihrer Eigenschaft als Finanzbehörde erlassen (§ 4), sich mithin auf die Vermögensverwaltung des Fiskus beziehen, ist einem jeden, der seine Rechte dadurch gekränkt glaubt, der Weg Rechts unbenommen, insofern der Fall nicht zu den § 35 und 36 gemachten Ausnahmen gehört ...".

Danach blieb in all den Sachen, die bis dahin der Gerichtsbarkeit entzogen waren, weiterhin der Rechtsweg ausgeschlossen (5). Es waren daher weder über "wirkliche Majestäts- und Hoheitsrechte" noch - im Anschluß an § 78 II 14 ALR - "über die Verbindlichkeit zur Einrichtung allgemeiner Anlagen und Abgaben, denen sämtliche Einwohner des Staats oder alle Mitglieder einer gewissen Klasse derselben, nach der bestehenden Landesverfassung unterworfen sind, ..", Prozesse möglich (6).

Der steuerliche Rechtsschutz hatte sich also durch die Verordnung von 1808 nicht erweitert.

1) § 14 der Verordnung

2) § 14 der Verordnung

3) vgl. hierzu Bredt aaO in Pr.VBl. 38. Jahrg. (1917) S. 442 ff.

4) GS 1806/10 S. 474

5) § 35 der Verordnung

6) § 36 der VO vom 26.12.1808

e) Die weitere Entwicklung bis 1870

Der Verwaltungsrechtsschutz wurde in den folgenden Jahrzehnten ziemlich stark eingeschränkt (1). Dies kam daher, daß die Justiz in Verfahrensfragen - zu denen auch die Frage über die Zulässigkeit des Rechtsweges gehörte - von den Weisungen des Justizministers abhängig war. In zweifelhaften Fällen belehrte dieser die Gerichte - auf deren Anfrage oder auf Beschwerde einer Partei - mit bindender Wirkung darüber, ob der Rechtsweg zulässig sei oder nicht (2). Immer häufiger wurden durch Reskripte des Ministeriums die den Rechtsweg zulassenden Bestimmungen der VO von 1808 einschränkend ausgelegt (3).

In Steuersachen begann es mit einzelnen gesetzlichen Regelungen:

In § 24 des Gewerbesteuerediktes vom 2.11.1810 (4) wurde bestimmt: "Wenn jemand über die Höhe oder die Unrichtigkeit der angesetzten Gewerbesteuer Beschwerde zu haben glaubt, so bringt er solche bei den Regierungen an. Diese lassen die Beschwerde untersuchen, prüfen solche und bescheiden den Beschwerdeführenden. Der Weg Rechts findet dabei nicht statt".

Auch bei der durch Gesetz vom 24.5.1812 geregelten Vermögens- und Einkommensteuer (5), im Gewerbesteuergesetz vom 30.5.1820 (6)

1) s. Rübner aaO S. 150, Poppitz aaO S. 185

2) In dieser Entwicklung zeigt sich deutlich das gesteigerte Selbstgefühl der Bürokratie, die es unerträglich fand, daß die Gerichte über die Rechtmäßigkeit ihres Handelns erkennen sollten, vgl. hierzu Apel aaO S. 47

3) s. Rübner aaO S. 146

4) GS 1811 S. 79, s. Poppitz in AöR N.F. 33, 186

5) GS 1812 S. 71, § 11 der Ausführungsinstruktion für die Centralkommission vom 6.6.1812: Danach war eine Reklamation an die Departementskommission gegeben. Gegen deren Entscheidung hatte der Steuerpflichtige noch den Rekurs an die Centralkommission, welche darüber in letzter Instanz entschied.

6) GS 1820 S. 147; nach § 33 dieses Gesetzes gab es lediglich den Rekurs an den Landrat, an die Regierung und - in letzter Instanz - an das Finanzministerium.

und anderen Steuergesetzen wurde der Rechtsweg ausgeschlossen (1).

Bei anderen Abgaben, wie der Stempelsteuer, den Zöllen und den Verbrauchsteuern, bei denen der Rechtsweg nicht ausgeschlossen war, setzte die Verwaltung eine Einschränkung des gerichtlichen Verfahrens durch.

Sofern es sich nicht um Steuern mit festen Steuersätzen handelte, ließ man zunächst eine Prägravationsklage noch zu. § 79 II 14 ALR hatte ja demjenigen den Rechtsweg eröffnet, der behauptete, in der Bestimmung seines Steueranteils über Gebühr belastet zu sein (2). Die Interpretation einer Kabinettsordre des Königs vom 18.11.1828 (3) führte jedoch dazu, Prägravationsklagen nur noch unter den Kontribuenten zuzulassen. Wohl konnte der Untertan, wenn er meinte, bei der Festsetzung oder Einziehung der Steuer nicht gesetzmäßig behandelt worden zu sein, "seine Beschwerde gegen die festsetzende Behörde im Wege der verfassungsmäßigen Instanzen ... verfolgen" (4). Der Rechtsweg vor die ordentlichen Gerichte aber war in allen wesentlichen Fragen des Abgabenrechts ausgeschlossen, wenn nicht nach §§ 79 II 14, 4-8 II 14 ALR besondere Privilegien geltend gemacht wurden (5).

Bedeutsam und aufschlußreich für die damalige Situation in Steuersachen ist ein Rundschreiben des Innenministers vom 24.2.1836 an alle Regierungen, das den Gerichten am 8.4.1836 vom Justizminister zur Kenntnis gebracht wurde, mit der Anweisung, sich danach zu richten (6). Darin heißt es, daß bei "Leistungen, welche den Mitgliedern

1) s. zu diesem und folg. Rüfner aaO S. 150 ff.

2) s. Koch, ALR 2. Aufl. aaO S. 550

3) GS 1829 S. 16

4) so die gen. Kabinettsordre

5) s. Koch, ALR 2. Aufl. aaO S. 526; grundsätzlich den gleichen Weg ging der Österreichische Staat, s. Poppitz in AÖR N.F. 33, 186 ff., bes. S. 188

6) JB 47, 531 ff.

einer politischen Gemeinde, als solchen gegen diese letzteren, obliegen, .. unstreitig Hoheitsrechte ausgeübt werden, welche .. nicht Gegenstand des Prozesses sein sollen, mithin der ausschließlichen Kompetenz der Verwaltungsbehörden angehören" (1).

Aus rechtsstaatlicher Sicht muß diese Entwicklung als rückschrittlich angesehen werden. Waren doch schon - wie o. gezeigt - zu Beginn des 18. Jahrhunderts auch in Domänen - und Steuersachen Prozesse gegen den Fiskus möglich, die zunächst vor der Kammerjustiz und später sogar teilweise vor den ordentlichen Gerichten geführt werden konnten. Die richtige Erkenntnis, daß die Besteuerung in jedem Falle hoheitliches Handeln darstellt, das aber nicht vor den ordentlichen Gerichten justitiabel war, führte zu dem für den Steuerpflichtigen untragbaren Ergebnis der Versagung des gerichtlichen Schutzes. Die Beschwerde zu den Verwaltungsbehörden konnte hierfür kein ausreichender Ersatz sein.

Diese Entwicklung hat gezeigt, wie eine formaljuristische Argumentation in der Praxis zu unhaltbaren Lösungen führen kann. Dies ist aber nur dann möglich, wenn der für einen Rechtsstaat zu fordernde Grundsatz des umfassenden und wirksamen Rechtsschutzes gerade gegenüber der staatlichen Gewalt außer acht gelassen wird.

Das Gesetz vom 18. Juni 1840 über die Verjährungsfristen bei öffentlichen Abgaben (2) brachte eine alle Abgaben umfassende Regelung des Rechtsmittel-(Reclamations-)Verfahrens.

Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes waren Reclamationen gegen direkte Steuern, wie Grundsteuer, Klassen- und Gewerbesteuer usw. binnen Dreimonatsfrist bei der erlassenden Behörde anzubringen. Ansprüche auf Zurückzahlung zuviel erhobener indirekter Steuern, wie Eingangs-, Ausgangs- und Durchgangsabgaben, Branntwein-, Mahl- und Schlachtsteuer, Tabaksteuer, Wege- und Brückengelder, Kanal- und Hafen-

1) JB 47, 532 und 533

2) GS 1840 S. 140

abgaben etc., konnten nach § 2 des o. gen. Gesetzes binnen Jahresfrist geltend gemacht werden.

Wurde eine Reclamation zurückgewiesen, war dagegen der Rekurs an die vorgesetzte Behörde zulässig (1).

1850 trat Preußen in die Reihe der konstitutionellen Staaten (2). Aus der verfassungsmäßigen Verantwortlichkeit der Minister wurde nun die Folgerung gezogen, daß alle Behörden in unbedingter Abhängigkeit von dem Minister stehen (3). Die streitige Frage über die Gesetzmäßigkeit der Steuern und über Reclamationen hatte endgültig der Finanzminister zu entscheiden. So empfindlich der Bürger auch immer gegen eine willkürliche Steuererhebung war, empfand er doch nicht die untragbare Situation, daß die Verwaltungsbehörden, die für die Zweckmäßigkeit und Rechtmäßigkeit ihrer Tätigkeit verantwortlich waren, bei Anfechtung der Rechtmäßigkeit ihrer Handlungen endgültig in eigener Sache entschieden, sich also selbst kontrollierten.

Für den Fall, daß jemand durch eine Anordnung der Verwaltungsbehörden "seine besonderen Rechte und Vorteile dem Wohle des gemeinen Wesens aufzuopfern genötigt" war, bestand nach § 75 Einl. ALR ein Entschädigungsanspruch. Über die Anordnung selbst, ihre Aufrechterhaltung oder Aufhebung hatten die Gerichte aber nicht zu entscheiden (4).

Im Bereich der Einschätzungssteuern wurde seit 1849 in Beschwerden an den Landtag immer wieder eine Parteilichkeit der Einschätzung mit Rücksicht auf die Parteistellung und die Abstimmung bei den Wahlen gerügt (5). Mit der Bildung von Kommissionen aus den

1) § 3 des Gesetzes vom 18.6.1840

2) s. die preußische Verfassung vom 31.1.1850, vgl. hierzu Schmoller aaO S. 212 ff.

3) Loening aaO S. 781

4) vgl. Drews in Ztschr. f. d. ges. StW., 78. Jahrg. 1924, S. 588

5) vgl. zu folg. Gneist aaO S. 221 - 222 u. S. 284 - 286

Reihen der Steuerpflichtigen als einer Art "Selbstverwaltung" glaubte man genug getan zu haben. Diese boten jedoch auf Grund der ungleichmäßigen Anwendung von Steuermaßstäben in den verschiedenen Gemeinden, Kreisen und Bezirken wegen ihres formlosen, flüchtigen Verfahrens und des Mangels jeder geregelten Beweisaufnahme dem Einzelnen keinen Schutz.

Die Steuerreformen von 1851 brachten eine Besserung des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen (1), obwohl die Entscheidungen im Rechtsmittelverfahren bei den Finanzverwaltungsbehörden blieben. Aus rechtsstaatlichen Erwägungen wurde die Besetzung auch der Rechtsmittelinstanzen mit Laienmitgliedern vorangetrieben (2). Gegen diese Entwicklung wurde zunächst eingewandt, das fiskalische Interesse finde beim Einzelnen, besonders beim steuerpflichtigen Bürger, nicht die erforderliche Beachtung. Sein persönlicher Egoismus würde, da seine Tätigkeit in der Steuerbehörde auch die eigene Steuerlast beeinflusse, in dem Konflikt mit dem Interesse des Fiskus die Oberhand behalten. Schließlich setzte sich aber doch die Ansicht durch, daß das Vertrauen, welches dem Bürger durch die Übertragung so bedeutender Aufgaben geschenkt werde, ebenfalls Vertrauen und gemeinnützige Gesinnung beim Bürger wecke.

Diese Verbesserung des Rechtsschutzes spiegelt sich deutlich in der preußischen Einkommensteuergesetzgebung wider (3).

Nach dem preußischen Gesetz, betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer, vom 1. Mai 1851 (4),

1) vgl. Bredt in Pr. VBl. 1917 S. 442 r. Sp. und S. 443 l. Sp.

2) s. Schwarz, Die Finanzgerichte ... S. 4 - 6

3) vgl. Wunschel aaO S. 3 und 4

4) GS 1851 S. 193; Schmoller aaO S. 217: "Durch das Gesetz vom 24. Februar 1850 über die Aufhebung von Grundsteuerbefreiungen und das Gesetz vom 1. Mai 1851 über die Klassen- und Einkommensteuer wurde der erste große Fortschritt in der Steuerverfassung des Landes seit 1820 erzielt".

hatte der Steuerpflichtige die Möglichkeit, gegen die Klassensteuer-Veranlagung binnen einer Präklusivfrist von drei Monaten Reklamation bei dem Landrat einzulegen (1). Über dieses Rechtsmittel hatte nach einem darüber eingeholten Gutachten einer von der Kreisvertretung zu wählenden Kommission die Regierung zu entscheiden (2). Gegen deren Beschluß konnte der Rechtsmittelführer Rekurs an das Finanzministerium einlegen. (3)

War der Steuerpflichtige - bei einem höheren Einkommen als 1000 Reichsthalern - zur klassifizierten Einkommensteuer veranlagt worden, so stand ihm binnen drei Monaten der Weg einer Reklamation an die Bezirkskommission, ohne weiteren Rekurs, offen (4). Das Rechtsmittel war bei dem Vorsitzenden der Einschätzungskommission, dem Landrat, einzureichen (5). Der Landrat seinerseits war ebenfalls berechtigt, gegen die Beschlüsse der Einschätzungskommission Berufung an die Bezirkskommission einzulegen (6).

Das Verfahren litt an wesentlichen Mängeln, war jedoch von dem für den Steuerpflichtigen angenehmen Gebot bestimmt, "jedes lästige Eindringen in die Vermögens- und Einkommens-Verhältnisse ... zu vermeiden" (7).

Durch das Gesetz, betreffend die Erweiterung des Rechtsweges, vom 24. Mai 1861 (8) wurde zum Schutz einiger öffentlicher Rechte der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten zugelassen (9). Auch auf dem Gebiet des Steuerrechts hatte man sich für eine bescheidene Zulassung des Rechtsweges entschlossen (10).

1) § 14 a) des Ges. vom 1.5.1851

2) § 14 c) des Ges. vom 1.5.1851

3) § 14 d) aaO

4) §§ 23 Abs. 3, 24, 26 aaO

5) § 21 Abs. 1, § 23 Abs. 3 aaO

6) § 23 Abs. 5 aaO

7) § 23 Abs. 1 des Ges. vom 1.5.1851

8) GS 1861 S. 241

9) s. hierzu Loening aaO S. 781

10) vgl. Gneist aaO S. 220 ff.

§ 9 des gen. Gesetzes ließ den Rechtsweg für den Fall zu, daß jemand behauptete, eine Abgabeforderung sei bereits früher getilgt oder verjährt (1). Es handelte sich also um eine der *condictio indebiti* ähnliche Klage. Nach § 10 aaO war der Rechtsweg ferner gegeben, wenn der Herangezogene behauptete, daß die geforderte Abgabe keine öffentliche Abgabe sei, sondern auf einem aufgehobenen privatrechtlichen Verhältnis beruhe. Diese Bestimmungen galten für alle Steuern.

Die Rückzahlung zu viel oder zu Unrecht erhobener Steuern war Pflicht der Behörden. Einen besonderen Rechtsschutz gab es jedoch nicht. Bei Ablehnung eines Rückzahlungsgesuches war lediglich die Möglichkeit einer Dienstaufsichtsbeschwerde bis zum Finanzminister gegeben (2). Vorstehende Bestimmungen galten auch noch zu Beginn des 20. Jahrhunderts.

Hinsichtlich der Stempelsteuer brachte das Gesetz vom 24. Mai 1861 einen echten Fortschritt in rechtsstaatlichem Sinne. Es wurde die Klage zugelassen über die Frage der Verpflichtung bzw. der Höhe des Stempels (3). Aus der Sicht der damaligen Zeit ist es verständlich, wenn Bredt (4) ausführt: "... das Gesetz, betr. die Erweiterung des Rechtsweges vom 24. Mai 1861, welches zum ersten Male einen Rechtsschutz in vollstem Maße gewährte ..." oder "Hiermit war ein vollkommener Rechtsschutz gegeben ...".

Eine Rechtsprechung über die Verfassungsmäßigkeit von Steuern wurde zwar in den Beratungen der Commission über das gen. Gesetz vom 24.5.1861 von Rudolf Gneist (als Berichterstatter) angeregt. Die Regierungs-Commissarien erklärten sich aber außerstande, auf Erweiterungen in dieser Richtung einzugehen (5).

1) vgl. Ball aaO S. 152

2) s. Ball aaO S. 171 und 172

3) § 11 des Gesetzes (GS 1861 S. 243)

4) aaO S. 442 r. Sp.

5) s. Gneist aaO S. 348, Anm. 46

Insgesamt gesehen war der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen trotz mancher Verbesserungen nicht sehr befriedigend (1). Es konnte daher nicht ausbleiben, daß die Diskussion für und wider Administrativjustiz bzw. justizstaatliche Lösung immer heftiger wurde (2).

Die Notwendigkeit eines geordneten Rechtsschutzverfahrens in Steuer-, wie überhaupt in Verwaltungssachen, wurde lebhaft empfunden (3).

Die Rolle der Verwaltung als einer sich selbst kontrollierenden Instanz wurde von dem Rechtsempfinden weiter Bevölkerungskreise seit der Mitte des 19. Jahrhunderts in immer stärkerem Maße bekämpft. Es wurde die Einführung einer wirklichen Rechtskontrolle der Verwaltung durch Nachprüfung der Rechtmäßigkeit ihrer Anordnungen von unabhängigen und dem Gesetz unterworfenen Gerichten gefordert (4).

f) Die Reformarbeit Rudolf Gneist's und die weitere Entwicklung bis zum Beginn des 20. Jahrhunderts

Am Anfang der siebziger Jahre gelang es der epochemachenden Reformarbeit Rudolf Gneist's - mit kräftiger Unterstützung Bismarcks, der die Berechtigung dieser Forderung der Zeit voll erkannte -, das Verlangen nach Rechtsschutz auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts zu einer Forderung des herrschenden Rechtsbewußtseins zu machen (5). Es gelang ihm auch der Nachweis, daß die Rechtspflege im öffentlichen Recht grundsätzlich verschieden ist von der Zivil- und Strafrechtspflege. Den ersten Versuch einer Verwaltungsgerichtsbarkeit hatte es - vor allem durch die Initiative von Johann Kaspar

1) vgl. Wunschel aaO S. 4

2) s. die Darstellung der Auseinandersetzungen bei Poppitz in AöR N.F. 34, 3 - 35

3) Poppitz aaO S. 25

4) s. Drews in Ztschr. f. d. ges. StW., 78. Jahrg. 1924, S. 588

5) vgl. Loening aaO S. 781, Drews aaO, Gneist aaO S. 291

Bluntschli - in Baden durch das Gesetz vom 5. Oktober 1863 gegeben, wonach einzelne Streitigkeiten des öffentlichen Rechts besonderen Verwaltungsgerichten, den Bezirksräten in erster und dem Verwaltungsgerichtshof in zweiter Instanz übertragen wurden (1).

Unter dem Einfluß Gneist'scher Ideen entstand die Kreisordnung vom 13. Dezember 1872 (2), mit der die Entwicklung der Preussischen Verwaltungsgerichtsbarkeit eigentlich erst begann. Für die Behandlung sog. streitiger Verwaltungssachen sah diese Ordnung ein dem gerichtlichen nachgebildetes Verfahren vor, wobei in mündlicher Verhandlung die Parteien das Recht auf Gehör hatten. Der diesem Verfahren zugrunde liegende Gedanke war jedoch nicht der, den Rechtsschutz in streitigen Verwaltungssachen in der Form einer von der Verwaltung getrennten Rechtsprechung, sondern durch Ausbau der bestehenden Verwaltungsorganisationen in Anlehnung an das Verfahren der ordentlichen Gerichtsbarkeit und durch Hinzuziehung von Laien zu verbessern.

Die erste Instanz bildete der Kreisausschuß, d.h. eine seiner Zusammensetzung und seinem Aufgabenkreis nach reine Verwaltungsbehörde. Auch der bei der Bezirksregierung gebildete Bezirksausschuß besaß ebenfalls den Charakter einer Verwaltungsbehörde. Die "Verwaltungs-

-
- 1) s. Poppitz in AöR N.F. 34, 36, Loening aaO S. 781 und 782; über den Einfluß der Administrativjustiz der süddeutschen Länder auf die preussische Entwicklung s. Apel aaO S. 55 ff.
 - 2) genauer Titel: "Kreisordnung für die Provinzen Ost- und Westpreußen, Brandenburg, Pommern, Schlesien und Sachsen", abgedruckt bei von Brauchitsch, 7. Band. Die Kreisordnung trat am 1.1.1874 in den gen. Provinzen in Kraft. Als bald nach ihrem Inkrafttreten ergingen verschiedene, ihren Inhalt abändernde Gesetze: Die Provinzialordnung für die östlichen Provinzen vom 29.6.1875, das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 3.7.1876. Später wurde die Kreisordnung durch Gesetz vom 1.3.1881 (GS S. 155) in neuer Fassung herausgebracht, vgl. hierzu von Brauchitsch aaO S. 6 (Einleitung zur Kreisordnung); s. zu dieser Entwicklung a. Gneist aaO S. 290: "Das Gesetzeswerk fiel in einen Zeitpunkt nationalen Aufschwungs, in jenes Decennium von 1867 - 1877, welches eine spätere Zeit als den fruchtbarsten Abschnitt des deutschen Rechtslebens verzeichnen wird".

gerichte" waren organisatorisch mit der eigentlichen Verwaltung eng verbunden (1).

Das Vorbild Preußen (2) hatte maßgeblichen Einfluß auf die übrigen deutschen Staaten, besonders die Mittelstaaten. Hier ist vor allem das Großherzogtum Hessen zu nennen, das sich mit dem Gesetz über die innere Verwaltung vom 12. Juni 1874 eng an die preußische Kreisordnung anlehnte (3).

Der nächste Schritt in einer rechtsstaatlichen Entwicklung mußte nun der sein, diese "Verwaltungsgerichtsbarkeit" organisatorisch von der aktiven Verwaltung zu trennen.

Eingedenk der guten Erfahrungen, die man in Württemberg mit der Rechtsprechungstätigkeit des Geheimen Rats gewonnen hatte, beeinflusste vor allem v. Sarwey, durch seine Aufsätze über Verwaltung und Verwaltungsjustiz, die später seinem Buch "Das öffentliche Recht und die Verwaltungsrechtspflege" (4), als Grundlage dienten, diese Entwicklung erheblich (5).

Durch das Gesetz, betreffend die Verfassung der Verwaltungsgerichte und das Verwaltungsstreitverfahren (VGG) vom 3. Juli 1875 (6) wurde die Gerichtsbarkeit in Verwaltungssachen als ein der aktiven Verwaltung wesensfremdes Gebiet von dieser scharf getrennt. Erste Instanz

-
- 1) Der organisatorische Zusammenhang mit der Verwaltung bestand darin, daß der Landrat den Vorsitz im Kreisausschuß, der Regierungspräsident den Vorsitz im Bezirksausschuß führte, s. Apel aaO S. 74
 - 2) s. Gneist aaO S. 286: "so ist aus den schroffen Gegensätzen und Conflicten des letzten Menschenalters in Preussen ein Aufbau von Selbstverwaltung und Verwaltungsjurisdiktion hervorgegangen, welcher tiefer geht und mehr bedeutet als das leichtere Fachwerk der Reformen in Österreich und in den deutschen Mittelstaaten".
 - 3) vgl. Loening aaO S. 782
 - 4) aaO
 - 5) vgl. hierzu v. Elbe aaO S. 25
 - 6) ergänzt und abgeändert durch ein Gesetz vom 2. August 1880 (GS S. 315)

blieb allerdings der Kreisausschuß. Mit der Bezeichnung "Kreisverwaltungsgericht" aber sollte die Trennung seiner beiden Funktionen - der verwaltenden und der rechtssprechenden - hervorgehoben werden (1). Das Bezirksverwaltungsgericht wurde jedoch als völlig selbständige Behörde der Regierung gegenübergestellt (2).

Höchste Instanz war das Oberverwaltungsgericht, das mit allen Garantien richterlicher Unabhängigkeit ausgestattet war, also ein echtes Gericht darstellte (3). Seine Mitglieder waren hauptamtlich tätig. Sie mußten je zur Hälfte zum Richteramt und zum höheren Verwaltungsdienst befugt sein. Trotzdem blieb die Aufgabe bestehen, die Gerichtseigenschaft der beiden unteren Instanzen klarer und schärfer zu entwickeln, wenn der Verwaltungsrechtsschutz in Preußen rechtsstaatlichen Anforderungen voll genügen sollte (4). Dies war um so notwendiger geworden, nachdem man sich, um einen Ausgleich widerstreitender Gedanken herbeizuführen, im Landesverwaltungsgesetz vom 30. Juli 1883 (5) wieder stärker an die Kreisordnung angelehnt hatte. Z.B. verlor dabei der Kreisausschuß seine Bezeichnung "Kreisverwaltungsgericht", um seinen Charakter als reine Verwaltungsbehörde zu betonen.

Die Abgrenzung der Zuständigkeit der neuen Verwaltungsgerichte erfolgte nicht wie die der ordentlichen Gerichte durch eine Generalklausel, sondern nach dem Enumerationsprinzip. Gegen eine General-

1) §§ 2, 8 VGG

2) §§ 2, 9 ff. VGG

3) vgl. Bühler in StbJb 1955/56 S. 21: "... damit setzt ein die Kontrolle der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, die das Wichtigste ist, was in Beziehung auf das rechtsstaatliche Streben im alten Preußen erreicht worden ist".

4) vgl. Drews aaO S. 590; das Urteil von Apel aaO S. 97 ist daher nicht ganz zutreffend, wenn er ausführt: "... wird man sagen müssen, daß der preußische Verwaltungsrechtsschutz weitgehend rechtsstaatlichen Anforderungen entsprach".

5) Gesetz über die allgemeine Landesverwaltung (LVG) (GS 1883 S. 195)

klausel wurde u. a. geltend gemacht, daß dadurch die Verwaltungsgerichte derart überlastet würden, daß eine Verstärkung des Richter- und Beamtenpersonals notwendig würde, was bei der herrschenden Finanznot ausgeschlossen sei. Ein Rechtsstaat jedoch, der aus finanziellen Gründen seinen Bürgern den Rechtsschutz versagt, spricht sich selbst die Eigenschaft als Rechtsstaat ab (1).

Zunächst umfaßte die Verwaltungsreform hauptsächlich nur das Gebiet der Polizeiverwaltung (2). Erst durch die Miquelsche Steuerreform von 1891 - 1893 wurde auch in Steuersachen gegen die Entscheidungen der Regierungen und Bezirkskommissionen die Rechtsbeschwerde ("Beschwerde") an das Oberverwaltungsgericht eingeführt, nachdem der Versuch Miquels, einen besonderen, zur Hälfte mit Räten des Finanzministeriums besetzten "Steuergerichtshof" zu schaffen, gescheitert war (3).

Hatte das "Gesetz, betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer", vom 1. Mai 1851 (4), lediglich ein verwaltungsinternes Nachprüfungsverfahren gebracht, so enthielt das Miquelsche Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (5) eine echte Rechtswegklausel (6). Nach § 40 stand gegen das Ergebnis der Veranlagung sowohl dem Steuerpflichtigen als auch dem Vorsitzenden der Veranlagungskommission das Rechtsmittel der Berufung an die Berufungskommission zu. Deren Mitglieder waren teils von der Regierung ernannt, teils von dem Provinzialausschuß aus den Einwohnern des

1) so auch Drews aaO S. 598

2) s. Gneist aaO S. 308

3) s. Riewald, RAO und StAnpG, Teil I (1941) S. 286

4) GS S. 193; geringfügig geändert durch Gesetz vom 25. Mai 1873 (GS S. 213, s. hier § 14)

5) GS S. 175

6) vgl. hierzu Görg/Müller, FGO, S. XX, Fuisting aaO S. 1: "der mit dem Einkommen- und dem GewerbesteuerGesetze vom 24. Juni 1891 eingeführten, völlig neuen Form des Rechtsschutzes auf dem Gebiete der Steuerverwaltung".

Regierungsbezirks gewählt. Nach § 44 war gegen die Entscheidung der Berufungskommission die Beschwerde an das Oberverwaltungsgericht möglich (1).

Wie die Revision im sonstigen Verwaltungsstreitverfahren (2) konnte die Beschwerde lediglich darauf gestützt werden, "daß die angefochtene Entscheidung auf der Nichtanwendung oder auf der unrichtigen Anwendung des bestehenden Rechts ... beruhe" oder "daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide". Allerdings unterschied sich das Beschwerdeverfahren sehr von dem sonst vor dem OVG nach LVG vom 30. 7. 1883 (3) und dem Verwaltungsgerichtsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. 8. 1880 (4), üblichen Verfahren.

Nach § 46 des Einkommensteuergesetzes erließ das OVG seine Entscheidungen grundsätzlich in nicht öffentlicher Sitzung (5), regelmäßig ohne vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen (6). Dem Steuerpflichtigen konnte jedoch von Amtswegen oder auf Antrag Gelegenheit zur "persönlichen Verhandlung" über den Gegenstand der Beschwerde gewährt werden. Im übrigen fanden "auf das Verfahren zum Zwecke der Entscheidung über die Beschwerden (§ 44) die über das Verwaltungsstreitverfahren auf Klagen vor dem Oberverwaltungsgerichte bestehenden gesetzlichen Bestimmungen ... sinngemäße Anwendung" (7).

-
- 1) Nach dem Gewerbesteuerengesetz vom 24. 6. 1891 (GS S. 205) war ebenfalls in letzter Instanz die Beschwerde an das OVG gegeben (§ 37); davor: Einspruch bei dem Steuerausschuß (§ 35), gegen die Einspruchsentscheidung Berufung an die Bezirksregierung (§ 36)
 - 2) § 94 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltung vom 30. Juli 1883 (GS S. 195)
 - 3) Gesetz über die allgemeine Landesverwaltung (GS S. 195), hier: §§ 93 ff.
 - 4) Gesetz, betreffend die Verfassung der Verwaltungsgerichte und das Verwaltungsstreitverfahren (GS S. 328)
 - 5) Nach Art. 93 Abs. 1 der Verfassungsurkunde für den Preußischen Staat vom 31. Januar 1850 (GS S. 17) sollten nur die Verhandlungen in Zivil- und Strafsachen öffentlich sein.
 - 6) vgl. hierzu § 95 i. V. m. § 72 LVG: "Die mündliche Verhandlung erfolgt in öffentlicher Sitzung des Gerichts".
 - 7) § 49 des Einkommensteuergesetzes von 1891

Aus dem eben Gesagten und aus der Tatsache, daß das Einkommensteuergesetz im Gegensatz zum LVG (1) die Beschwerde nur als Rechtsmittel und nicht als "Klage" bezeichnet, zieht z.B. Fuisting (2) folgenden Schluß:

"Das Beschwerdeverfahren erscheint hiernach weder als Verwaltungsstreitverfahren im Sinne des Landesverwaltungsgesetzes, noch überhaupt als ein prozessualisches Verfahren. Die Beschwerde ist vielmehr ein völlig eigenartiges Rechtsmittel".

Ob es sich bei dem Beschwerdeverfahren um ein echtes Verwaltungsstreitverfahren oder ein Rechtsmittel sui generis handelte, soll hier nicht näher untersucht werden. Jedenfalls hatte der Steuerpflichtige erstmals die Möglichkeit, in Einkommen- und Gewerbesteuersachen einen unabhängigen Gerichtshof anzurufen, um in einem weitgehend justizmäßig gestalteten Verfahren die Gesetz- und Rechtmäßigkeit von Maßnahmen der Finanzverwaltung nachprüfen zu lassen. Die Nicht-öffentlichkeit und grundsätzliche Schriftlichkeit des Verfahrens mit der Konsequenz des "quod non est in actis, non est in mundo" stellte natürlich in gewisser Weise eine Diskriminierung der Steuergerichtsbarkeit gegenüber der sonstigen Verwaltungsgerichtsbarkeit dar. Trotzdem darf festgestellt werden, daß die Rechtsmittelregelungen des Einkommen- und des Gewerbesteuergesetzes von 1891 einen echten Fortschritt darstellten. Dies stellt auch Fuisting (3) klar heraus, wenn er ausführt:

"So lange sich das Rechtsmittelverfahren ausschließlich im Rahmen der Steuerverwaltung bewegte, mochte ein Ausgleich zwischen den von den Rechtsmittelinstanzen selbst lebhaft gefühlten Bedürfnissen der Verwaltung und den Anforderungen des Gesetzes leichter gefunden

1) §§ 54, 63 ff.

2) aaO S. 8 und 9; Fuisting war Senats-Präsident des Königlichen Oberverwaltungsgerichts, davor: Geheimer Ober-Finanzrat und vortragender Rat im Königlichen Finanzministerium.

3) aaO S. 29

werden. Nachdem aber mit der Einführung des Rechtsschutzes die strenge Innehaltung des Rechtsstandpunktes eine so scharfe Betonung gefunden hat, müssen die Bedürfnisse der Steuerverwaltung gegenüber dem Rechtsstandpunkte in weiterem Umfange zurücktreten ... Eine laxe Handhabung der Rechtsvorschriften ist mit dem Rechtsschutz nicht vereinbar. Das Beschwerdegericht hat vielmehr in den zu seiner Entscheidung gelangten Fällen darüber zu wachen, daß die Rechtsvorschriften auch thatsächlich beachtet werden. Hierin zeigt sich der scharfe Gegensatz zu dem früheren Verfahren, ein Gegensatz, der bei der Einführung des Rechtsschutzes wohl nicht in vollem Umfange vorausgesehen, aber, wie oben bemerkt, eine nothwendige Folge ist".

Der Rechtsschutz auf dem Gebiet der Kommunalabgaben entwickelte sich ähnlich wie in Steuersachen. Anfangs sahen weder die staatlichen Gesetze über die von den Gemeinden zu erhebenden Abgaben noch die zahlreichen Stadt- und Gemeindeordnungen Ansätze zu einem Rechtsschutz in Kommunalabgabesachen vor (1). Später brachte die Kreisordnung vom 23. Dez. 1872 (2) eine entsprechende Regelung. Beschwerden der Gemeinden und einzelnen Kreisangehörigen wegen ihrer Heranziehung oder Veranlagung zu den Kreisabgaben unterlagen, mit Vorbehalt der §§ 78 und 79 II 14 ALR und des Gesetzes vom 24.5.1861, betreffend die Erweiterung des Rechtsweges (3), der Entscheidung des Verwaltungsgerichts; jedoch waren Beschwerden wegen Überbürdung zuvor beim Kreisausschuß (4) zur nochmaligen Prüfung und Entscheidung anzubringen (5). Gegen die Entscheidungen des Kreisausschusses stand, soweit dieselben nicht endgültig waren, den

1) Görg/Müller, FGO, S. XXI (Einl.)

2) genauer Titel: "Kreisordnung für die Provinzen Preußen, Brandenburg, Pommern, Posen, Schlesien und Sachsen. Vom 13. Dezember 1872" in GS S. 661

3) GS S. 241

4) GS 1872 S. 694, §§ 130 ff.

5) GS 1872 S. 666, § 19

Beteiligten und - aus Gründen des öffentlichen Interesses - dem Vorsitzenden des Kreisausschusses (1) das Recht der Berufung an das Verwaltungsgericht zu (2). Ähnliche Regelungen enthielten die Kreisordnung für die Provinz Hannover vom 6.5.1884 (3), die Kreisordnung für die Provinz Hessen-Nassau vom 7.6.1885 (4), die Kreisordnung für die Provinz Schleswig-Holstein vom 26.5.1888 (5) und schließlich die Landgemeindeordnung für die sieben östlichen Provinzen der Monarchie vom 3.7.1891 (6). Eine Vereinheitlichung brachte dann das preußische Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 (7), das in seinen §§ 69 ff. das Rechtsmittelverfahren für alle Kommunalabgaben regelte. Dem Abgabepflichtigen stand gegen die Heranziehung (Veranlagung) zu Gebühren, Beiträgen, Steuern und Naturaldiensten (Hand- und Spanndiensten) der Einspruch zu. Dieser war binnen einer Frist von 4 Wochen bei dem Gemeindevorstand - in Berlin beim Bezirksamt - einzulegen (8). Gegen deren Beschluß war Klage im Verwaltungsstreitverfahren möglich (9). In erster Instanz war für Landgemeinden (Gutsbezirke) der Kreisausschuß, für Stadtgemeinden der Bezirksausschuß zuständig. Gegen die Entscheidung des Kreisausschusses gab es innerhalb zweier Wochen die Berufung an den Bezirksausschuß. Aus Gründen des öffentlichen Interesses konnte auch der Vorsitzende des Kreisausschusses dieses Rechtsmittel einlegen (10). Gegen die Urteile des Bezirksausschusses als erste Instanz bei Stadtgemeinden und als zweite Instanz bei Landgemeinden gab es wegen Rechts- und Verfahrensfehler die Revision

-
- 1) nach § 136 der Kreisordnung v. 1872, GS S. 701
 - 2) GS S. 705, § 155 aaO
 - 3) GS S. 181, § 19
 - 4) GS S. 193, § 19
 - 5) GS S. 139, § 19
 - 6) GS S. 233, § 37
 - 7) GS 1893 S. 152; s. zu folg. a. Ball aaO S. 154
 - 8) § 69 KAG
 - 9) § 70 Abs. 1 KAG
 - 10) §§ 82, 51, 52 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltung vom 30. Juli 1883 (LVG), GS 1883 S. 195

an das Oberverwaltungsgericht in Berlin (1). Die Revision mußte innerhalb zweier Wochen eingelegt werden und war alsbald zu begründen.

Die Regelungen in den übrigen Abgabengesetzen waren ähnlich. Das Rechtsmittelverfahren knüpfte als Einspruch, Berufung oder Beschwerde an die Veranlagung an und wurde von Kommissionen und in letzter Instanz vom Oberverwaltungsgericht in Berlin entschieden, bei dem besondere Senate für Steuersachen bestanden (2).

Die Rechtsmittelinstanzen der Mittelstufe entsprachen in vielen Beziehungen den rechtsstaatlichen Anforderungen an Rechtsmittelbehörden (3). Sie waren von der Finanzverwaltung relativ weitgehend unabhängig.

Die Beteiligung von Laienrichtern und die justizähnliche Ausgestaltung des Rechtsmittelverfahrens kam dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerzahlers entgegen. Trotzdem konnten diese Instanzen nicht als echte Finanzgerichte in rechtsstaatlichem Sinne mit der völligen Unabhängigkeit, der Unabsetzbarkeit und der Unversetzbarkeit ihrer Mitglieder, angesehen werden.

1) §§ 70 Abs. 1 KAG, 93 Abs. 1 LVG

2) vgl. Ball aaO S. 153, Wunschel aaO S. 6

3) s. Wunschel aaO S. 62

III. DIE ENTWICKLUNG IM REICH BIS 1918

Die einseitige Ausrichtung der Reichsfinanzen auf Zölle und Verbrauchsteuern dürfte wohl der Grund dafür sein, daß sich im Reich ein steuerliches Rechtsmittelverfahren erst allmählich entwickelte (1).

Das Reich hatte "ausschließlich ... die Gesetzgebung über das gesamte Zollwesen, über die Besteuerung des im Bundesgebiete gewonnenen Salzes und Tabaks, bereiteten Branntweins und Bieres und aus Rüben oder anderen inländischen Erzeugnissen hergestellten Zuckers und Sirups, ..." (2). Obwohl nach Art. 38 der Reichsverfassung 1871 der Ertrag der Zölle und der anderen in Art. 35 genannten Abgaben in die Reichskasse floß, blieb nach Art. 36 die Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben jedem Bundesstaat, soweit derselbe diese bis dahin ausgeübt hatte, innerhalb seines Gebietes überlassen.

Das Hauptmerkmal dieser Abgaben liegt darin, daß sie vom Steuerpflichtigen durch den Weiterverkauf der Ware auf andere und letztlich auf den Verbraucher abgewälzt werden. Oft hat daher weder der Steuerpflichtige ein Interesse daran, die Veranlagung mit Rechtsmitteln anzugreifen, noch fühlt sich der Verbraucher in der Regel als "Steuerzahler" bzw. ist er überhaupt in der Lage, den auf eine bestimmte Ware entfallenden Steueranteil zu ermitteln und sich gegen eine entsprechende rechtswidrige Steuerbelastung zur Wehr zu setzen (3). Es ist daher auch nicht verwunderlich, wenn erst das Tabaksteuergesetz von 1879 (4) mit einer bescheidenen Rechtsmittelrege-

1) s. hierzu Görg/Müller, FGO, S. XXII

2) Art. 35 der Verfassung des Deutschen Reiches v. 16. April 1871

3) vgl. hierzu Görg/Müller, FGO, S. XXII

4) Gesetz, betreffend die Besteuerung des Tabaks, vom 16. Juli 1879 (RGBl. S. 245)

lung begann: Innerhalb einer Ausschußfrist von 3 Tagen konnte der Tabakpflanzer gegen die Festsetzung der Zahl oder des Gewichts der zu versteuernden Tabakblätter Einspruch einlegen (1). Die Entscheidung über den Einspruch hatte eine für den Bezirk eingesetzte Kommission zu erlassen, welche aus einem Oberinspektor oder dem von ihm beauftragten Oberkontrolleur und zwei von der höheren Verwaltungsbehörde des Bezirks ernannten vereidigten Sachverständigen bestand.

Überhaupt waren, was den Rechtsschutz anlangt, zwei Gruppen von Reichssteuergesetzen zu unterscheiden. Die einen trafen über die Erledigung von Steuerstreitigkeiten keine Bestimmung; dann galt im Rahmen des in Art. 36 der Reichsverfassung verankerten Selbstverwaltungsrechts der Bundesstaaten auch hinsichtlich der Rechtsmittel in Reichsteuersachen dasselbe wie für Landessteuern. - Die zweite Gruppe der Reichssteuern bestand aus denjenigen, die in Stempel-form erhoben wurden, und der Reichserbschaftssteuer. Für diese Abgaben war der ordentliche Rechtsweg vorgesehen.

Das Reichsstempelabgabengesetz (2) in der Bekanntmachung vom 3. Juni 1885 (3) enthielt folgende Regelung:

"In Beziehung auf die Verpflichtung zur Entrichtung der in diesem Gesetze festgestellten Abgaben ist der Rechtsweg zulässig. Die Klage ist bei Verlust des Klagerechts binnen 6 Monaten nach erfolgter Beitreibung oder mit Vorbehalt geleisteter Zahlung zu erheben.

Zuständig sind ohne Rücksicht auf den Werth des Streitgegenstandes die Landesgerichte ... Die Revision, sowie die Beschwerde gegen Entscheidungen der Oberlandesgerichte geht an das Reichsgericht".

1) § 7 Tabaksteuergesetz

2) Gesetz, betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben, vom 1. Juli 1881 (RGBl. S. 185), geändert durch Ges. v. 29.5.1885 (RGBl. S. 171), neugefaßt durch Ges. v. 15.7.1909 (RGBl. S. 857)

3) RGBl. S. 179, hier § 32 (S. 186)

Infolge der allmählichen Ausdehnung der Stempelabgabe galt diese Bestimmung nicht nur für die alten, von Börsengeschäften, Lotterien und Frachturkunden erhobenen Abgaben, sondern auch für die neuen, 1906 und 1909 eingeführten Fahrkarten-, Automobil-, Tantiemen-, Scheck- und Reichsumsatzstempelabgaben.

Dasselbe Rechtsmittelverfahren wie das Reichsstempelabgabengesetz sah das Erbschaftssteuergesetz von 1906 (1) vor. Abweichende Regelungen enthielten z.B. das Wehrbeitragsgesetz (2) und das Besitzsteuergesetz (3) von 1913, wonach dem Steuerpflichtigen die nach Landesrecht zulässigen Rechtsmittel zustehen sollten. Das Besitzsteuergesetz enthielt außerdem Rahmenvorschriften für eine entsprechende Landesgesetzgebung: Das Rechtsmittelverfahren sollte derart geregelt werden, "daß der Steuerpflichtige nacheinander mindestens zwei Rechtsmittelinstanzen anrufen kann und daß ihm die Möglichkeit offensteht, entweder die endgültige Entscheidung eines obersten Verwaltungsgerichts oder einer einem obersten Verwaltungsgerichte gesetzlich gleichgeordneten Rechtsinstanz herbeizuführen oder die Klage im ordentlichen Rechtsweg zu erheben".

Im übrigen vertrat die Rechtsprechung des Reichsgerichts (4) den Standpunkt, daß in Reichssteuer- und Reichszollsachen, soweit nicht reichsgesetzlich etwas anderes bestimmt war, die Frage der Zulässigkeit des Rechtsweges nach Landesrecht zu beurteilen sei.

Das Reichsgericht faßte in der o. gen. Entscheidung (5) das Ergebnis seiner Ausführungen dahingehend zusammen, "daß der Rechtsweg nach

1) RGBl. S. 654, hier § 57 (S. 673)

2) Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag, vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 505), hier § 48 (S. 517)

3) RGBl. S. 524, hier § 66 (S. 539)

4) RGZ 75, 40 (44) - Urteil v. 16. Dez. 1910 - mit Hinweis auf eine Entscheidung in RGZ 11, 97 (betr. einen vor dem Reichsstempelgesetz v. 29.5.1885 liegenden Fall), ferner RGZ 16, 38; 42, 109; 52, 161

5) RGZ 75, 40 (44)

der Regel des § 13 GVG zulässig ist, außer wenn nach dem Landesrechte ... die Zuständigkeit von Verwaltungsorganen begründet ist".

Wie wir gesehen haben, mußten zahlreiche Reichssteuerstreitigkeiten von ordentlichen Gerichten entschieden werden. Die Zweckmäßigkeit dieser Regelung versuchte man folgendermaßen zu rechtfertigen:

Einmal damit, daß für die bei der Beurteilung dieser Steuerfragen anfallenden handelsrechtlichen Vorfragen allein die Zivilgerichte genügend sachverständig seien; sodann damit, daß die Begründung der Zuständigkeit des Reichsgerichts als oberster Instanz der einzige Weg sei, um die Rechtseinheit in Reichssteuersachen zu wahren. Dem letztgenannten Argument lag natürlich der Mangel einer ausgebauten Reichsverwaltungsgerichtsbarkeit zugrunde.

Für Bundesstaaten mit gut ausgebildeter Verwaltungsgerichtsbarkeit, wie z. B. Württemberg, stellte die gen. Regelung in gewissem Sinne einen Rückschritt dar: Eine Verwischung der durch die Landesgesetzgebung erfolgten Abgrenzung zwischen ordentlichem und Verwaltungsrechtsweg entsprechend der wahren Natur der Rechtsstreitigkeiten (1).

Erst der verfassungsrechtliche Umbruch des Jahres 1918 und die Not der Nachkriegsjahre führten zu einer reichseinheitlichen Regelung des Rechtsschutzes in Steuersachen (2).

1) vgl. Bühler, Die Zuständigkeit ... S. 142 u. 143

2) Kleinere Ländersteuern und die Kommunalabgaben ausgenommen, vgl. Görg/Müller, FGO, S. XXIII

IV. DIE ENTWICKLUNG IM REICH VON 1918 - 1933

1. Vorbemerkung

Mit der wachsenden Zahl und der Bedeutung der Reichssteuern wuchs das Bedürfnis, statt der bisher in Anspruch genommenen Steuerbehörden der Länder für die Reichsabgaben reichseigene Finanzverwaltungs- und Rechtsmittelbehörden zu schaffen, um dadurch eine einheitliche Durchführung und gleichmäßige Auslegung der Reichsteuergesetze zu gewährleisten (1). Nicht zuletzt machten nach dem verlorenen 1. Weltkrieg die durch die Siegermächte diktierten hohen Reparationsleistungen und die stetig zunehmende Geldentwertung eine Steuerreform notwendig.

Als der Entwurf der Reichsabgabenordnung am 12. August 1919 in der Nationalversammlung beraten wurde (2), stellte der Reichsminister der Finanzen in der Begründung des Gesetzentwurfs (3) fest, in Deutschland herrsche das größte Finanzelend, das die Welt je sehen konnte oder befürchten mußte. Es gehe um die baldigste Ordnung des Finanzwesens. Die Steuerlast müsse als einheitliches wirtschaftliches Ganzes aufgefaßt werden. Größte Gerechtigkeit auf der einen Seite, Strenge auf der anderen Seite seien geboten, um Deutschland davor zu bewahren, "in den Staatsbankerott, der Volksbankerott ist, unabwendbar hineinzufahren" (4).

Wie gelegentlich der Reformen des Jahres 1919 einmal betont wurde, sollte im deutschen Staat der Zukunft die Steuerpflicht die Stelle ein-

1) vgl. Schwarz, Die Finanzgerichte ... S. 32

2) Nr. 759 der Drucksachen, s. Verhdlgn. d. verf.geb. Dt.Nat.vers., Band 338, Anlagen zu den stenogr. Berichten S. 535 ff.

3) s. Verhdlgn. d. verf.geb. Dt.Nat.vers., Band 329, stenogr. Berichte S. 2362 r. Sp.

4) ebenda

nehmen, die bis dahin die allgemeine Wehrpflicht innehatte (1).

2. Der Reichsfinanzhof

Den ersten Schritt zur Vereinheitlichung des Steuerrechts brachte das Reichsgesetz vom 26. Juli 1918 "über die Errichtung eines Reichsfinanzhofs und über die Reichsaufsicht für Zölle und Steuern" (2).

Danach wurde als "oberste Spruch- und Beschlußbehörde" für Reichsabgabensachen der Reichsfinanzhof geschaffen. Äußerer Anlaß für seine Errichtung war die Verabschiedung mehrerer Steuergesetze (3), vor allem des Umsatzsteuergesetzes (4). Die Umsatzsteuer war neu geschaffen worden und ließ mangels steuerrechtlicher Vorbilder zahlreiche Streitfragen erwarten, deren zuverlässige Klärung wegen der großen wirtschaftlichen Bedeutung dieser Steuer notwendig erschien (5).

Der Reichsfinanzhof nahm am 1. Oktober 1918 seine Tätigkeit auf (6). Auf Grund Bundesratsbeschlusses in der Bekanntmachung vom 8. August 1918 (7) wurde München als sein Sitz bestimmt.

Der Reichsfinanzhof war oberste Spruchbehörde zunächst für folgende Reichssteuern: Wehrbeitrag, Besitzsteuer, Kriegsabgaben, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer, Reichsstempelabgaben, Wechselstempelabgaben, Abgaben von Personen- und Güterverkehr und Kohlensteuer (8).

1) s. Waldecker aaO S. 9, vgl. a. Braun (Abgeordneter) auf der 78. Sitzung d. verf. geb. Dt. Nat. vers. vom 13.8.1919 (in Verhdlgn. d. verf. geb. Dt. Nat. vers., Band 329, stenogr. Berichte S. 2382 r. Sp.): "Diese allgemeine Wehrpflicht des Kapitals soll aber durch die jetzige Steuergesetzgebung zur Tatsache werden".

2) RGBl. S. 959

3) RGBl. S. 18 S. 779 - 861

4) RGBl. S. 779 - 797

5) vgl. Schwarz aaO S. 32

6) § 25 Abs. 1 des Ges. v. 26.7.1918

7) RGBl. S. 1062

8) §§ 7 Abs. 1, § 14 des Ges. v. 26.7.1918

Das Verfahren vor diesem Gerichtshof einschließlich der Fristen und Kosten regelte die Bekanntmachung, betreffend den Erlaß einer Reichsfinanzhofsordnung, vom 21. September 1918 (1).

Die Mitglieder des Reichsfinanzhofs wurden auf Vorschlag des Bundesrats vom Kaiser auf Lebenszeit ernannt (2). Mindestens die Hälfte der Gerichtsmitglieder mußte die Befähigung zum Richteramt besitzen. Für die disziplinarische Bestrafung der Mitglieder des Reichsfinanzhofs und ihre Versetzung in den Ruhestand galten die für die Mitglieder des Reichsgerichts maßgebenden Vorschriften entsprechend (3).

Die Rechtsmittel, die gegen die Veranlagung oder die Heranziehung zu Reichsabgaben zunächst zulässig waren, einschließlich der Rechtsmittelfristen und des Rechtsmittelverfahrens, behielt das RFH - Gesetz (4) ausdrücklich der Regelung durch die Landesgesetzgebung vor. In Vollzug dieses Vorbehalts hat z. B. Preußen die "Verordnung über die Rechtsmittel in Reichsstempel-, Wechselstempel-, Verkehrsteuer-, Erbschaftssteuer- und Kohlensteuersachen" vom 21. Oktober 1918 (5) erlassen. In den gen. Steuersachen brachte diese Verordnung eine völlige Neuregelung des gesamten Rechtsmittelverfahrens (6). Im übrigen galten die alten Vorschriften.

Erst nach Erschöpfung des landesrechtlich geordneten Rechtsmittelzuges war die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben (7). Die Rechtsbeschwerde konnte nur darauf gestützt werden, daß

1. die angefochtene Entscheidung auf der Nichtanwendung oder auf der unrichtigen Anwendung des bestehenden Rechtes

1) RGBI. S. 1119

2) § 3 Abs. 1 aaO

3) § 5 Abs. 1 aaO

4) § 8 Abs. 1 aaO

5) GS S. 162

6) s. hierzu DStZ 1918/19 S. 119 ff.

7) § 9 des Ges. v. 26.7.1918

oder auf einem Verstoße wider den klaren Inhalt der Akten (1) beruhe;

2. das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide (2).

Nach § 8 Abs. 3 des gen. Gesetzes war für Reichsabgabensachen der ordentliche Rechtsweg ausgeschlossen.

Im ganzen kann festgestellt werden, daß der RFH dem Ziel aller Rechtsmittelbestimmungen, nämlich der Sicherung des Rechtsschutzes der Staatsbürger, durch möglichst freie Auslegung der Rechtsmittelbestimmungen in hohem Maße Rechnung getragen hat (3). So bedeutsam und wertvoll die Schaffung dieses höchsten Steuergerichts aber auch war, konnte dieser Zustand im Hinblick auf einen umfassenden und wirksamen Rechtsschutz des Steuerzahlers nicht ausreichen. Es galt u. a. auch das landesrechtlich so verschiedenartig geregelte Rechtsmittelverfahren wenigstens für die Reichssteuern zu vereinheitlichen. Es fehlte ein Mantelgesetz.

3. Die Reichsfinanzverwaltung

Im Oktober 1918 wurde Enno Becker - später Senatspräsident am RFH - der Auftrag erteilt, den Entwurf der Reichsabgabenordnung auszuarbeiten. Die Arbeit Beckers wurde dadurch ungünstig beeinflusst, daß die Zeitverhältnisse dazu zwangen, den Entwurf in kürzester Zeit zu vollenden. Trotz größter Beschleunigung der Arbeit

1) Die Aufnahme dieses Revisionsgrundes in das Gesetz und von dort in die RAO sollte dem RFH die Ergebnisse der Rechtsprechung des preußischen OVG sichern. Die Vorschrift sollte eine Art "Sicherheitsventil sein, das dem Reichsfinanzhof ermöglicht, offenbare Fehlsprüche auf Grund falscher tatsächlicher Beurteilung zu beseitigen" (Becker E., Die RAO, 4. Auflage, § 267 Anm. 9)

2) § 10 aaO

3) vgl. Bühler, Allgemeines Steuerrecht (1927) S. 413 u. 414

konnte der Entwurf jedoch erst um Pfingsten 1919 den Regierungen der Länder zur Stellungnahme übersandt werden (1).

Zunächst rechnete die RAO nur mit Landesfinanzbehörden. Auf einer Ministerkonferenz in Weimar am 13. Juli 1919 unter Leitung des Reichsfinanzministers Erzberger kam man jedoch überein, daß die Steuergesetze, wenn überhaupt, nur mit einer von Kopf bis zu den Gliedern reichseinheitlichen Finanzverwaltung durchgeführt werden konnten (2).

Gegen Schluß der erwähnten Konferenz erklärte Erzberger nach langen erregten Verhandlungen überraschend: Noch im Laufe der Woche werde der Entwurf der RAO mit der reichseigenen Finanzverwaltung dem Staatsenausschuß zugehen. Becker (3) berichtet hierzu:

"Sollte überhaupt aus der reichseigenen Verwaltung etwas werden, so war allerdings, da die Verfassungsarbeiten ihrem Ende entgegengingen und die Nationalversammlung weiterhin kaum noch beschlußfähig zusammenzuhalten war, allergrößte Eile geboten. Denn vor Schluß der Tagung in Weimar mußte der Entwurf der AO noch im Staatsenausschuß beraten und wenigstens der Teil über die Behörden von der Nationalversammlung als besonderes Gesetz verabschiedet werden. So wurde der Abschnitt über die Behörden eiligst umgearbeitet".

Bei den Beratungen der RAO stellte sich heraus, daß die Arbeiten an diesem Gesetzeswerk doch mehr Zeit beanspruchten, als man er-

1) s. E. Becker aaO (6. Aufl.) S. 3

2) E. Becker aaO S. 2, s.a. Erzberger auf der 77. Sitzg. der verf.geb. Dt. Nat.vers. vom 12. August 1919 (in Verhdlgn. d. verf.geb. Dt. Nat.vers., Band 329, stenogr. Berichte S. 2376 r. Sp.): "... die Durchführung der reichseigenen Steuerorganisation wird den größten Schritt zum Aufbau des deutschen nationalen Einheitsstaates darstellen .. Ohne eine reichseigene Steuerverwaltung ist es der Reichsfinanzverwaltung nicht möglich, die Finanzen überhaupt in Ordnung zu bringen".

3) Becker aaO S. 525

wartet hatte. Aus diesem Grund nahm man in aller Eile den die Organisation der Steuerbehörden betreffenden Teil vorweg. Die §§ 8 - 50 RAO wurden von der Nationalversammlung ausgesondert, dem 10. Ausschuß überwiesen und als besonderes Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung am 19. August in zweiter und dritter Lesung verabschiedet und als Gesetz vom 10. September 1919 (1) verkündet. Das Gesetz trat am 1. Oktober 1919 in Kraft.

Schwierigkeiten beim Zustandekommen des Gesetzes über die Reichsfinanzverwaltung hatten sich nicht zuletzt daraus ergeben, daß zu prüfen war, ob die Verwaltung aller Reichssteuern, also auch der direkten, durch einfaches Gesetz dem Reich übertragen werden konnte. Bei der Diskussion hierüber ging es vor allem um 2 Artikel der Weimarer Reichsverfassung (2):

Art. 14: "Die Reichsgesetze werden durch die Landesbehörden ausgeführt, soweit nicht die Reichsgesetze etwas anderes bestimmen".

Art. 83: "Die Zölle und Verbrauchssteuern werden durch Reichsbehörden verwaltet.

Bei der Verwaltung von Reichsabgaben durch Reichsbehörden sind Einrichtungen vorzusehen, die den Ländern die Wahrung besonderer Landesinteressen auf dem Gebiete der Landwirtschaft, des Handels, des Gewerbes und der Industrie ermöglichen".

Nachdem in dieser Frage der Verwaltungsausschuß eingeschaltet war, billigte die Nationalversammlung dessen Auffassung, "daß dem Reiche durch einfaches Gesetz die Verwaltung sämtlicher Reichssteuern, also auch der direkten, übertragen werden kann" (3). Danach waren

1) RGBI. S. 1591; dieses Gesetz ist das Verdienst des damaligen Reichsfinanzministers Erzberger, der in den Jahren 1919 und 1920 die Grundlagen unseres heute geltenden Finanzsystems schuf.

2) Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. August 1919

3) Anschütz aaO S. 431 (Art. 83)

unter "Reichsabgaben" im Sinne des Art. 83 Abs. 2 nicht nur die im Abs. 1 aaO bezeichneten, sondern alle Reichsabgaben, d.h. alle ganz oder zum Teil zugunsten des Reichs erhobenen Abgaben, zu verstehen. Art. 83 WRV wurde also nicht als Einschränkung des Art. 14 verstanden. Somit konnte auch das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung v. 10. Sept. 1919 und die RAO v. 13. Dez. 1919, in dem sie die Verwaltung aller Reichssteuern dem Reiche zuweisen, nicht verfassungswidrig sein (1).

Die Geschichte des Rechtsmittelverfahrens ergibt sich im wesentlichen aus der Entwicklung der Behörden, die zu seiner Durchführung bestellt sind (2). Es soll deshalb im folgenden ein kurzer Überblick über den Behördenaufbau gegeben werden, den das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung reichseinheitlich für das Gebiet der Reichssteuern vorsah:

Die unterste Instanz der Reichsbehörden stellten die Finanzämter dar (3). Die Finanzämter und ihre Hilfsstellen wurden der Leitung von Vorstehern unterstellt, denen die erforderlichen Beamten beizugeben waren (4). Die Vorsteher hatten darauf zu achten, daß die Steuern in ihrem Bezirke gesetzmäßig verwaltet und alle Steuerpflichtigen gleichmäßig behandelt wurden (5). Die Finanzämter hatten auch die Entscheidung über die Einsprüche, die gegen ihre Bescheide erhoben wurden.

Für die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, ausschließlich der Erbschaftssteuer, wurden bei den Finanzämtern Ausschüsse gebildet (6). Die Ausschußmitglieder wurden von den Organen der

1) ebenda

2) s. Riewald aaO Teil II (1951), Vorbem. zu den §§ 228 bis 324, S. 409

3) §§ 14 ff. des gen. Ges.

4) § 17 Abs. 1 aaO

5) § 17 Abs. 2 aaO

6) § 18 Abs. 1 aaO

Selbstverwaltung gewählt (1). Diesen Ausschüssen oblag auch die Entscheidung über den Einspruch gegen Bescheide, bei denen sie mitgewirkt hatten (2). Mit der Besetzung der Steuerausschüsse mit Laienmitgliedern war man dem Rechtsschutzbedürfnis des Bürgers entgegengekommen.

"Die Laien sind das Gegengift gegen die Gefahr der Bürokratisierung", wurde einmal gesagt. In der Tat frischen sie mit ihren oft durch Gesetzeskenntnis ungetrübten, dafür aber umso unbefangeneren Ansichten das oft vor lauter Paragraphen getrübe Rechtsgefühl des Juristen auf. Sodann sind ihre örtlichen und beruflichen Kenntnisse von großem Wert für die Entscheidung (3). Wie früher so war man aber auch jetzt wieder davon ausgegangen, daß das Vertrauen, das dem Staatsbürger durch die Übertragung eines so bedeutsamen Amtes geschenkt werde, ebenfalls Vertrauen und gemeinnützige Gesinnung beim Bürger auslöse.

In der Mittelinstanz wurden Landesfinanzämter errichtet (4). Zur Entscheidung über das Rechtsmittel der Berufung wurden diesen Finanzgerichte angegliedert (5). Bei den Gerichten wurden Kammern gebildet. Die Kammern entschieden in der Besetzung von 5 Mitgliedern, darunter 4 ehrenamtlichen Mitgliedern (6). Diese wurden von Organen der Selbstverwaltung oder von den Vertretungen der Länder und von öffentlich-rechtlichen berufsständischen Vertretungen auf 6 Jahre gewählt (7). Die Vorsitzenden der Gerichte und Kammern wurden vom Reichsfinanzministerium für die Dauer ihres Hauptamtes aus den Mitgliedern des Landesfinanzamts bestellt (8).

1) § 19 Abs. 3 aaO

2) § 18 Abs. 1 aaO

3) vgl. Senf in DStZ 1930 S. 154

4) §§ 4 ff. des Ges. v. 10.9.1919

5) § 7 Abs. 1 aaO

6) § 7 Abs. 3 aaO

7) § 9 Abs. 1 aaO

8) § 8 aaO

"Oberste Spruchbehörde in Steuersachen" war nach wie vor der Reichsfinanzhof (1). Abgesehen davon, daß seine Mitglieder nicht mehr vom Kaiser, sondern vom Reichspräsidenten zu ernennen waren, hatte sich an der Organisation dieses Gerichts gegenüber dem Gesetz vom 26. Juli 1918 nichts wesentliches geändert.

Da vor allem die im Gesetz vorgesehenen Landesfinanzämter und die ihnen anzugliedernden Finanzgerichte nicht so schnell errichtet werden konnten, bestimmte die auf Grund § 44 Abs. 2 des Gesetzes vom 10. Sept. 1919 erlassene Verordnung zur Einführung der Reichsfinanzverwaltung vom 27. Sept. 1919 (2), daß das landesrechtliche Rechtsmittel- und Beschwerdeverfahren in Reichssteuer- und Zollsachen bis auf weiteres als reichsrechtliches Rechtsmittel- und Beschwerdeverfahren gelte (3).

Das Gesetz vom 10. Sept. 1919 brachte tatsächlich keine Verbesserung des Rechtsschutzes, da die im Gesetz vorgesehenen Behörden nicht sofort errichtet wurden. Strutz (4) klagt darüber: "... was nutzen Reformen, solange sie nur auf dem Papier stehen, und wie weit ist denn heut im Dezember die Organisation der am 1. Oktober "ins Leben getretenen" Landesfinanzämter gediehen?"

Die Bestimmungen des gen. Gesetzes wurden bald darauf mit nur geringen Änderungen in den Entwurf der RAO als §§ 8 ff. eingearbeitet.

1) §§ 25 ff. aaO

2) RGBL. S. 1766

3) § 6 der gen. VO

4) in DStZ 1919/20 S. 218 1. Sp.

5) Dezember 1919

4. Die Reichsabgabenordnung

Die Reichsabgabenordnung selbst, eine bewundernswerte Leistung von Enno Becker (1), wurde am 13. Dez. 1919 als Gesetz ausgefertigt (2) und trat am 23. Dezember in Kraft. Dieses Gesetz, gleichsam das Grundgesetz des Abgabenrechts, brachte in den §§ 217 ff. auch eine umfassende Regelung des Rechtsmittelverfahrens in Steuersachen.

Die RAO sollte zusammenfassen, was die Reichssteuergesetze an mehr oder minder gemeinsamen Vorschriften enthielten. Darüber hinaus sollte sie die Grundlage schaffen, daß diese und die künftigen Gesetze gleichmäßig durchgeführt wurden. Daher mußte auch das Rechtsmittelverfahren einheitlich geregelt werden (3).

Von sachverständiger Seite erfuhr die RAO mannigfache Kritik, sie wurde sogar von einigen im ganzen abgelehnt (4). Zu diesen gehörte

-
- 1) vgl. Strutz in DStZ 1919/20, S. 218 l. Sp.: "... der Entwurf der RAO wohl unter allen Gesetzesvorlagen des RFM an Sorgfalt, Umsicht und juristischem Scharfsinn des Verfassers an erster Stelle steht".
 - 2) RGBl. S. 1993, s. a. die "Verordnung zur Einführung der Reichsabgabenordnung" vom 18. Dez. 1919 (RGBl. S. 2101), die in ihren §§ 16 ff. Überleitungsregelungen für das Rechtsmittelverfahren traf.
 - 3) s. die Begründung des Entwurfs der RAO in Verhdlgn. d. verf. geb. Dt. Nat. vers., Band 338, Anl. zu den stenogr. Berichten S. 577 r. Sp.
 - 4) s. die Ausführungen des Abgeordneten Leicht im Namen der Bayerischen Volkspartei auf der 83. Sitzung d. verf. geb. Dt. Nat. vers. v. 19.8.1919 (in Verhdlgn. . . Band 329, stenogr. Berichte S. 2642 r. Sp.): "Trotz aller Versuche eines Gegenbeweises können wir die Notwendigkeit, das gesamte Finanzwesen zu zentralisieren und zur Reichssache zu machen, nicht anerkennen. Wir erblicken vielmehr in dieser Zentralisierung die Zerschneidung des Rückgrats der Selbständigkeit der Länder und Gemeinden, eine finanzielle Entmündigung und unerträgliche Bevormundung ihres kulturellen und wirtschaftlichen Eigenlebens, sowie die Gefahr einer mit Ungerechtigkeit verbundenen Schablonisierung und werden deshalb gegen den Entwurf der Reichsabgabenordnung stimmen".

auch Strutz (1), der in rechtsstaatlicher Verantwortung diesem neuen Gesetz vorwirft, es trage auch in seiner verabschiedeten Gestalt das Gepräge einseitiger Fiskalität (2) und der Ausstattung der Steuerverwaltung mit diktatorischen Befugnissen ohne entsprechende Verbesserung des Rechtsschutzes (3). Betrachte man alles in allem die RAO vom Standpunkt des Steuerpflichtigen, so sei das Fazit eine - nicht durch Verbesserungen des Rechtsschutzes ausgeglichene - einschneidende Verschlechterung seiner Rechtsstellung gegenüber den Steuerbehörden (4). Strutz kritisiert mit Recht die überstürzte Verabschiedung dieses Gesetzes. Er verweist auf den merkwürdigen Satz in der Begründung des Entwurfs der RAO, wonach es nicht Aufgabe eines jetzt eilig entstehenden Gesetzes sein könne, die Entwicklung des Finanzrechts zu fördern (5).

Auch nach den Verbesserungen, die der Entwurf in der Nationalversammlung erfahren hatte, schloß sich Strutz (6) den Ausführungen

-
- 1) Senatspräsident am RFH und leidenschaftlicher Streiter für die Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht.
 - 2) Waldecker aaO S. 31 spricht davon, daß der 1919/20 herrschende zentralistisch-fiskalische Geist in die RAO eingegangen sei und daß die RAO von dem alten "Kampf um die Steuer" ausgehe.
 - 3) Strutz in DStZ 1919/20 S. 218 I. Sp., s.a. Kraut (Abgeordneter) auf d. 78. Sitzg. d. verf.ggeb. Dt. Nat.vers. v. 13.8.1919 (in Verhdlgn..., Band 329, stenogr. Berichte S. 2396 r. Sp. u.): "Etwas bedenklich macht uns, daß durch die Reichsabgabenordnung in Verbindung mit der Zentralisierung der Steuern eine Machtvollkommenheit in die Hände des Reichsfinanzministers gelegt wird, wie sie kaum je ein Diktator gehabt hat. Auch das erregt Bedenken, daß die einzelnen Finanzämter so außerordentlich weite Befugnisse erhalten sollen. Sie erhalten Rechte, die man sonst nur dem Staatsanwalt und dem Richter übertragen hat".
 - 4) Strutz aaO S. 244 I. Sp.
 - 5) s. Verhdlgn. ..., Band 338, Anl. zu den stenogr. Berichten S. 580 I. Sp. o.: "Im Gegensatz zur Finanzwissenschaft ist das eigentliche Finanzrecht, abgesehen von einigen, freilich besonders wertvollen Ansätzen, wenig entwickelt. Es kann nicht Aufgabe eines jetzt eilig entstehenden Gesetzes sein, diese Entwicklung zu fördern".
 - 6) in DStZ 1919/20 S. 244 I. Sp.

von Haußmann an, der von dem Entwurf geschrieben habe, werde er ohne durchgreifende Änderungen Gesetz, dann bestehe die Gefahr, daß, nachdem auf dem Gebiete der allgemeinen Verwaltung der Polizeistaat durch den Rechtsstaat in allmählicher fortschrittlicher Entwicklung endgültig abgelöst worden sei, auf dem Gebiet des Finanzwesens bei den nahezu schrankenlosen Kompetenzen der Steuerbehörden und dem sehr beschränkten Rechtsschutz der Pflichtigen die schlimmsten Auswüchse des Polizeistaates wieder in die Erscheinung treten. In der vorliegenden Form würde der Entwurf nichts anderes bedeuten, als daß die Beziehungen zwischen dem Pflichtigen und der Steuerbehörde auf einem Verhältnis aufgebaut würden, das kürzlich in einer Studie mit dem unglücklichen Ausdruck "Abgabengewaltverhältnis" bezeichnet worden sei.

Die Kritik von Strutz in einer so scharfen Form geht sicherlich zu weit. Selbst ein so kritischer Kenner der Materie wie Ludwig Waldecker (1) räumt ein, daß sich in der RAO doch zahlreiche Ansätze rechtsstaatlichen Denkens finden. Ein so hervorragender Vertreter des Finanz- und Steuerrechts wie Ottmar Bühler läßt die RAO auf ihrem Gebiet sogar das erfüllen, was nach der Formulierung von Julius Stahl vom Rechtsstaat zu fordern ist: "Er soll die Bahnen und Grenzen seiner Wirksamkeit wie die freie Sphäre seiner Bürger in der Weise des Rechts genau bestimmen und unverbrüchlich sichern .." (2).

Die Tatsache, daß Bühler einen formellen Rechtsstaatsbegriff als Maßstab anlegt, zeigt, wie sehr bei der RAO die organisatorische Seite im Vordergrund steht. Die nationalsozialistische Regierung machte sich später diesen Umstand zunutze und schuf im Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 (3) eine Auslegungsregel in ihrem

1) Waldecker aaO S. 41

2) s. Bühler, Allgemeines Steuerrecht (1927), S. 84

3) RGBI. S. 925, § 1 aaO

Sinne. Es kommt also sehr auf den Geist an, in dem die RAO gehandhabt wird (1). Der Geist, in dem damals die RAO geschaffen und in der Folgezeit ausgelegt wurde, war maßgeblich bestimmt durch die ungeheuere Finanznot des Staates und den weiter steigenden Finanzbedarf, eine Folge der internen Kriegsschulden, der Reparationsleistungen und der Geldentwertung. Das 1919 zu schaffende formelle Recht sollte daher den Steuerbehörden ermöglichen, die Steuerkraft des Volkes in intensivster Weise auszuschöpfen (2). Dieser Grundgedanke führte zu einer weitgehenden Berücksichtigung der fiskalischen Interessen in der RAO und zu einer Steigerung der Befugnisse der Steuerbehörden. In der Ausgestaltung dieser Befugnisse hielt die RAO jedoch Maß und ließ sich auch sehr beeinflussen von rechtsstaatlichem Denken (3).

Der RAO war also von Anfang die Aufgabe gestellt, einen Mittelweg zu gehen zwischen den Interessen des Fiskus und denen der Steuerpflichtigen. Nach Strutz (4) hat die RAO diese Aufgabe nicht erfüllt. Strutz läßt jedoch bei seiner Kritik außer acht, daß Rechtssicherheit auch ein Element der Gerechtigkeit ist. Wenn man bedenkt, wie uneinheitlich und zersplittert vor allem das Rechtsmittelverfahren in Steuersachen geregelt war, muß schon allein eine so umfassende Kodifikation des formellen Steuerrechts als ein großer Fortschritt in rechtsstaatlichem Sinne angesehen werden (5). Selbst weitgehende staatliche Befugnisse sind, wie Bühler (6) mit Recht betont, für den Bürger weniger bedenklich, sobald sie nur fest umschrieben sind, so daß er sie kennt, sich auf sie einrichten und Rechtsmittel

1) vgl. Waldecker aaO S. 39 o.

2) s. Mirbt aaO S. 28 ff.

3) Bühler aaO

4) in DStZ 1919/20 S. 218 l. Sp.

5) s. a. die Begründung des Entw. der RAO in Verhdlgn. ..., Band 338, Anl. zu den stenogr. Berichten S. 580 l. Sp. o.: "Immerhin wird schon die Vereinfachung und Klärung, die der Entwurf bezweckt, günstig wirken ...".

6) Bühler, Allgemeines Steuerrecht (1927) S. 84

gegen ihren übermäßigen Gebrauch anwenden kann.

Natürlich geht es nicht an - hier ist Bühler (1) nicht zu folgen -, die Formulierung des formellen Rechtsstaatsbegriffs F. J. Stahls als Maßstab für die Rechtsstaatlichkeit der RAO genügen zu lassen. Der Inhalt des Rechtsstaatsgedankens wird durch die ihm von Stahl gegebene Fassung, die sich kurz in den Begriff der Rechtssicherheit kleiden läßt, nicht erschöpft (2). Materiale Gerechtigkeit muß letztlich die Schaffung und Auslegung von Steuergesetzen mitbestimmen. Daß neben dem fiskalischen Interesse des Staates auch die Hast, in der die RAO verabschiedet wurde, nicht dazu angetan war, diese Gerechtigkeit weitgehend zu verwirklichen und dem Rechtsschutz des Bürgers besondere Beachtung zu schenken, ist leicht einzusehen. In der Tat wirkte sich die Eile, in der die RAO zustande kam, besonders nachteilig für den Abschnitt über Rechtsmittel (3) aus. Enno Becker (4) schildert dies so:

"Bei den Vorschriften über die Rechtsmittel finden sich in der AO in noch höherem Maße als sonst Flüchtigkeiten, Ungenauigkeiten und Unklarheiten. ... So blieben für die sachliche Überarbeitung des Entwurfs (5) nur zwei Tage. Darunter haben die Vorschriften über das Rechtsmittelverfahren (§§ 217 - 297) sehr gelitten. ... So war es tatsächlich unmöglich, die Vorschriften über das Rechtsmittelverfahren gründlich durchzuarbeiten".

Als Konsequenz dieser Situation empfahl Becker (6), bei der Auslegung der Gesetze dies zu berücksichtigen und sich vor allzu ängstlichem Haften am Wortlaut zu hüten; man komme sonst dazu, dem Gesetzgeber Erwägungen und Absichten anzudichten, an die niemand,

1) aaO

2) vgl. Prieß aaO S. 14

3) vierter Abschnitt, §§ 217 ff. RAO

4) aaO (4. Aufl.), Vorbem. vor § 217 Anm. 6, S. 524 - 526

5) gemeint ist die Umarbeitung der Vorschriften auf die neue Situation einer Reichsfinanzverwaltung

6) aaO, Vorbem. vor § 217 Anm. 6

der an der Sache beteiligt war, gedacht habe oder auch nur Zeit gehabt habe, zu denken. Mit Recht betont Becker (1), die Formvorschriften seien nicht Selbstzweck, sondern nur Mittel zum Zweck, den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen zu verwirklichen.

Obwohl zunächst der Einfluß des fiskalischen Prinzips vorherrschte, setzte in den Jahren nach 1919 ein allmählicher Wandel der Anschauungen ein. Die Tatsache, daß man im materiellen Steuerrecht bald wieder von konfiskatorischen Steuersätzen abging, blieb in der Folgezeit nicht ohne Einfluß auf das formelle Steuerrecht (2). An den gesetzlichen Bestimmungen wurde zwar nicht viel geändert, der Geist des Steuerrechts hatte sich aber in rechtsstaatlichem Sinne merklich verbessert.

Das Rechtsmittelverfahren der RAO stellte sich im wesentlichen folgendermaßen dar:

Die RAO sah drei verschiedene Arten des förmlichen Rechtsmittelverfahrens (3) vor: Das Beschwerdeverfahren (4), das Anfechtungsverfahren (5) und das Berufungsverfahren (6). Bei diesen Verfahrensarten waren die Rechtsschutzgarantien beim Beschwerdeverfahren am geringsten und beim Berufungsverfahren am stärksten ausgebildet (7).

-
- 1) ebenda Anm. 7; vgl. a. Radbruch, RPhil., S. 283: "So veranschaulicht uns das Prozeßrecht besonders eindringlich einen Grund für die Fragwürdigkeit allen Rechts, daß nämlich im Gebiete des Rechts das Mittel die Tendenz hat, zum Selbstzweck zu werden: wie das Recht gegenüber der Rechtsidee so der Prozeß gegenüber dem materiellen Recht und so schließlich das rechtskräftige Urteil gegenüber dem materiellen wie dem formellen Recht".
 - 2) vgl. Bühler, Allgemeines Steuerrecht, S. 85
 - 3) Außer den förmlichen Rechtsmitteln der RAO standen dem Steuerpflichtigen auch die form- und fristlosen Rechtsbehelfe der Gegenvorstellung und der Aufsichtsbeschwerde zur Seite. Dabei hatte der Steuerpflichtige jedoch keinen Anspruch auf Nachprüfung und Bescheidung.
 - 4) §§ 281 - 283 RAO
 - 5) §§ 277 - 280 RAO
 - 6) §§ 244 - 276 RAO
 - 7) vgl. hierzu Hensel, Steuerrecht (1933), S. 169 ff.

Das Beschwerdeverfahren war möglich gegen andere Verfügungen als Steuerbescheide und die besonderen, in § 220 Abs. 2 und § 223 gleichgestellten Bescheide. Anders als bei der Aufsichtsbeschwerde hatte der Beschwerdeberechtigte ein Recht auf Nachprüfung und Bescheid (1).

Der Beschwerdeinstanzenzug war grundsätzlich nur eingliedrig. Die Behörde konnte der Beschwerde abhelfen oder der nächstoberen Behörde zur Entscheidung vorlegen (2). Die Rechtsbeschwerde war nur ausnahmsweise zugelassen (3) und zwar gegen Anordnungen, die nach § 202 RAO erzwungen werden konnten. Hier erschien es zum Schutze der Beteiligten geboten, durch Zulassung der Rechtsbeschwerde zum RFH die einheitliche Rechtsprechung einer unabhängigen Instanz zu gewährleisten (4).

Die beiden übrigen Verfahrensarten lassen sich zunächst am besten an Hand folgenden Schemas veranschaulichen:

Berufungsverfahren (5)

Finanzamt
oder Hilfsstelle

Einspruch



Finanzamt

Berufung



Finanzgericht

Rechtsbeschwerde



Reichsfinanzhof

Anfechtungsverfahren (6)

Finanzamt, Hauptzollamt
oder Hilfsstelle

Anfechtung



Landesfinanzamt

Rechtsbeschwerde



Reichsfinanzhof

1) s. Becker aaO, 6. Aufl., § 281 Anm. 1

2) § 282 Abs. 1 RAO

3) § 283 RAO

4) vgl. Becker aaO, 6. Aufl., § 283 Anm. 1

5) § 218 RAO

6) § 219 RAO

Um bei der Darstellung des Anfechtungsverfahrens den Kontrast der rechtsstaatlichen Ausgestaltung gegenüber dem Berufungsverfahren deutlich werden zu lassen, soll erst dieses Verfahren dargestellt werden:

Das Berufungsverfahren (1) - "soweit es sich nicht um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt" (2) - stellte das Rechtsmittelverfahren mit den stärksten Rechtsschutzgarantien dar. Der Unterschied zu den beiden anderen Verfahrensarten bestand zunächst darin, daß das Finanzamt über den Einspruch selbst eine Entscheidung zu fällen hatte und zwar auch dann, wenn es dem Rechtsmittel nicht stattgeben wollte (3). Gegen die Entscheidung des Finanzamts konnte das Finanzgericht angerufen werden (4). Das Finanzgericht war die erste richterliche Instanz, in der der Bürger dem Staat in einem Verwaltungsstreitverfahren gegenübertrat (5).

Im Gegensatz zum Anfechtungsverfahren bei Zöllen und Verbrauchssteuern war es im Berufungsverfahren also möglich, den streitigen Fall nach seiner rechtlichen und tatsächlichen Seite hin unter Bringung neuer Tatsachen und Beweismittel der gerichtlichen Untersuchung und Entscheidung zu unterstellen (6).

Gegen das Urteil des Finanzgerichts konnte Rechtsbeschwerde an den RFH erhoben werden (7).

Die Verstärkung des Rechtsschutzes bei Besitz- und Verkehrsteuern wurde auf die Schwierigkeit der bei diesen Steuern zu entscheidenden Rechtsfragen zurückgeführt (8). Die Tatsachenfragen waren meist

1) §§ 217, 218, 244 ff. RAO

2) § 217 RAO

3) §§ 218 Abs. 1, 244 und 245 RAO

4) §§ 218 Abs. 2, 248 RAO

5) vgl. Hensel aaO S. 171

6) § 250 RAO

7) §§ 265 ff. RAO

8) s. Hensel aaO

schon im Veranlagungsverfahren oder im Einspruchsverfahren geklärt.

Im ganzen kann festgestellt werden, daß der nach der RAO für das Gebiet der Besitz- und Verkehrsteuern vorgesehene Rechtsschutz beachtlich war. Besonders bedeutsam war eben die Möglichkeit, gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamts das Finanzgericht anzurufen. Wie es jedoch damals tatsächlich um diese Gerichte bestellt war und wie sie vom rechtsstaatlichen Standpunkt zu bewerten sind, soll weiter unten in dem Kapitel "Die Finanzgerichte" untersucht werden.

Das Anfechtungsverfahren war statthaft, soweit es sich um Zölle und Verbrauchsteuern handelte (1). Dieses Verfahren sollte zunächst die untere Veranlagungsbehörde (Finanzamt, Hauptzollamt oder Hilfsstelle) zur nochmaligen Überprüfung veranlassen. Wollte diese der Anfechtung nicht abhelfen, hatte sie die Sache dem Landesfinanzamt zur Entscheidung vorzulegen (2). Die Anfechtung stellte also im wesentlichen eine bloße Verwaltungsbeschwerde dar (3). Gegen den Bescheid des Landesfinanzamts war stets die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof zulässig (4).

Der grundlegende Unterschied zwischen Anfechtungsverfahren und Berufungsverfahren bestand also darin, daß dieses in der zweiten und in der dritten Instanz, jenes nur in der letzten Instanz vor unabhängigen, nur dem Gesetz unterworfenen Gerichten abgewickelt wurde. Man begründete diese für den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen kaum ausreichende Lösung mit der Eigenart der Zölle und Verbrauchsteuern: Bei diesen Steuerarten sei in erster Linie eine Nachprüfung der tatsächlichen Grundlagen des Bescheids erforderlich, die von der

1) § 217 Ziff. 2 RAO

2) § 219 Abs. 1, 277 RAO

3) vgl. Bühler, Allgemeines Steuerrecht (1927) S. 407

4) §§ 219 Abs. 2, 267 ff., 280 RAO

Verwaltungsbehörde (Landesfinanzamt) ebenso gut und mit weniger Verfahrensaufwand vorgenommen werden könne als vom Finanzgericht. Die Möglichkeit der Überprüfung des Bescheides durch eine unabhängige gerichtliche Instanz im Verwaltungsstreitverfahren sei durch die stets gegebene Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gesichert (1). Wörtlich heißt es hierzu in der Begründung des Entwurfs der Reichsabgabenordnung (2):

"Bei den Zöllen und Verbrauchsabgaben ist eine Mitwirkung der Finanzgerichte nicht vorgesehen. Die Fragen, die bei ihnen zu entscheiden sind, sind für die Mitwirkung von Laien nicht geeignet. Ein Bedürfnis hiernach ist bisher nicht hervorgetreten, und es wäre auch zu befürchten, daß die Finanzgerichte überlastet würden; sowieso ist zu erwarten, daß sie sehr stark in Anspruch genommen werden. Der Entwurf läßt es daher bei den Zöllen und Verbrauchsabgaben dabei bewenden, daß das Landesfinanzamt auf Anfechtung entscheidet".

Wenig später heißt es in der Begründung (3) weiter:

"Das Anfechtungsverfahren ist einfacher, es besteht im wesentlichen in einer Beschwerde an das Landesfinanzamt".

Diese Begründung hält einer kritischen Prüfung nicht stand. Was die Mitwirkung von Laien anlangt, so kann festgestellt werden, daß diese sich zur Entscheidung von Fragen, die Zölle und Verbrauchsteuern betreffen, sehr wohl eignen (4). Es ist sogar wahrscheinlicher, daß Laien in der Regel genauere Kenntnisse von verbrauchsteuerpflichtigen Herstellungsbetrieben und zollbaren Waren besitzen als von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen von Unternehmen und Einzelpersonen. Gerade bei Zöllen und Verbrauchsteuern dürfte sich

1) s. hierzu Hensel, Steuerrecht (1933) S. 170

2) s. Verhdlgn. d. verf.gcb. Dt. Nat.vers., Band 338, Anl. zu den stenogr. Berichten S. 581 r. Sp.

3) aaO S. 595 r. Sp.

4) s. zu folg. Kuehn, Herbert in StW 1948 Sp. 266 ff.

dadurch oft die Einholung von Gutachten erübrigen.

Der Grund der Überlastung von Finanzgerichten kann aus rechtsstaatlicher Sicht keine ausreichende Rechtfertigung dafür sein, den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen derart zu beschneiden. Ein Ausbau der Finanzgerichte ist in einem solchen Fall dringend geboten.

Der Satz, das Anfechtungsverfahren sei einfacher (1), kann erst recht keine entsprechende Begründung darstellen. Der umfassende und wirksame Rechtsschutz des Bürgers hat stets den Vorrang vor "Vereinfachungen", die diesen Schutz erheblich beschränken wollen. Mittels solcher "Vereinfachungen" wurde in späterer Zeit der rechtliche Schutz des Einzelnen vor fiskalischer Willkür des Staates praktisch ganz beseitigt.

Der Steuerpflichtige mußte bei dem bürokratisch gestalteten Anfechtungsverfahren - im Vergleich zum Berufungsverfahren - die Vorstellung haben, daß seine Sache nicht durch eine völlig unparteiische Stelle nachgeprüft werde, daß diese vielmehr in eigener Sache entschied und das besonders dann, wenn das Landesfinanzamt die veranlagende Behörde zum Erlaß dieses Steuerbescheides - evtl. mit bestimmter Begründung - angewiesen hatte.

Das Vertrauen des Bürgers in eine gerechte Finanzverwaltung und in Instanzen, die ihm in unparteiischer Weise zu seinem Recht verhelfen, erforderte auch bei Zöllen und Verbrauchsteuern die Einschaltung eines unabhängigen Finanzgerichts. Wie im Berufungsverfahren, so mußte aber auch im Anfechtungsverfahren in erster Instanz der Einspruch an die erlassende Behörde zugelassen werden.

Es war empfohlen worden, für Zölle und Verbrauchsteuern den Einspruch an die Finanzbehörde nicht zuzulassen, weil diese dadurch gezwungen würde, den Sachverhalt tatsächlich und rechtlich nachzuprüfen. Dies sei aber bei Zöllen und Verbrauchsteuern weniger nötig, weil in der Regel bei den Zöllen die Waren genau beschaut und evtl.

1) zu ergänzen: als das Berufungsverfahren

sachverständig untersucht würden, bei den Verbrauchsteuern aber die eingehende Steueraufsicht bestehe. Gerade deshalb wäre doch auch hier der Einspruch zuzulassen gewesen. Die Gefahr der Überlastung der Finanzbehörden hätte dann nicht bestanden und bei den in geringerem Umfang zu erwartenden Einsprüchen hätte die Behörde bei einer nochmaligen eingehenden Prüfung des Bescheides in vielen Fällen dem Rechtsmittel abhelfen können (1).

Aus all den gen. Gründen ist nicht einzusehen, warum - jedenfalls was den Rechtsschutz angeht - ein Unterschied gemacht wurde zwischen den Zöllen und Verbrauchsteuern einerseits und den übrigen Steuern andererseits.

Das Anfechtungsverfahren war durch das Wesen der Zölle und Verbrauchsteuern nicht bedingt. Auch für diese Steuern wäre aus rechtsstaatlichen Gründen das Berufungsverfahren anzuwenden gewesen (2).

Wie bereits oben betont wurde, erscheint gerade im Steuerrecht ein umfassender und wirksamer Rechtsschutz geboten, da doch die Besteuerung einen der bedeutendsten und empfindlichsten hoheitlichen Eingriffe in die Rechts- und Vermögenssphäre des Staatsbürgers darstellt.

Wie der RFH (3) des öfteren zum Ausdruck brachte, war das Rechtsmittelverfahren in Steuersachen, abgesehen von dem Verfahren vor dem RFH, im wesentlichen ein "erneutes Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren", durchsetzt allerdings mit starken Einschlägen aus dem Verwaltungsstreitverfahren. Vom rechtsstaatlichen Standpunkt muß dies bedauert werden. Zum Schutze des Bürgers muß die Forderung aufrecht erhalten bleiben, daß Verwaltungsgerichtsbarkeit "Sache

1) vgl. Kuehn in StW 1948 Sp. 273 und 274

2) s. Kuehn in StW 1948 Sp. 276

3) z.B. RFH 14, 3 (4); 25, 341 (347)

echter Gerichtsbarkeit, nicht eben bloß Verwaltungstätigkeit in gerichtlicher Form" (1) ist.

5. Die Finanzgerichte

Wie o. ausgeführt, waren bereits durch das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung vom 10. Sept. 1919 Finanzgerichte vorgesehen, die den Landesfinanzämtern angegliedert werden sollten (2). Auch nach Einführung der Reichsfinanzverwaltung war das Rechtsschutzbedürfnis nur unvollkommen und ungleichmäßig befriedigt, weil die Finanzgerichte fehlten (3). In den meisten Teilen des Reichs waren die bisher nach Landesrecht bestehenden und verschieden besetzten Kollegien und Kommissionen als Berufungsinstanzen tätig. In anderen Ländern, wie z.B. Sachsen, führten die LFÄ diese Funktion aus (4). Während bei den gen. Kollegien das Laienelement stark beteiligt war, wurde die Rechtsprechung der LFÄ von Beamten wahrgenommen, die als Einzelpersonen entschieden. Die Folgen dieser unerfreulichen Situation blieben nicht aus.

Die Zahl der Rechtsmittel, die an den RFH kam, nahm erschreckend zu. Die Entscheidungen der Berufungsinstanzen waren nichts weniger als gleichförmig und gleichwertig. Diese bezweifelten oftmals ihre eigene Kompetenz, lehnten eine Entscheidung ab und zwangen den Steuerpflichtigen oder das Finanzamt, den Rechtsbeschwerdeweg zu beschreiten (5). Sehr häufig wurden auch falsche Rechtsmittelent-

1) so der Präsident des pr. OVG, Staatsminister Dr. Drews, Zitat nach Strutz in DStZ 1927 Sp. 13

2) § 7 Abs. 1 des gen. Ges.

3) vgl. zu folg. Koch in StW 1922 Sp. 659 ff.

4) vgl. §§ 19 Abs. 4 u. 20 der Einf. VO zur RAO vom 18.12.1919 (RGBl. S. 2101) und VO vom 12. Aug. 1920 (RGBl. S. 1621)

5) s. RFH 4, 84; 5, 50; 5, 211; der RFH entschied in diesen Urteilen, daß "während der Übergangszeit für die Entscheidungen in der Berufungsinstanz" in Grunderwerbsteuersachen und in Umsatzsteuersachen die pr. Bezirksausschüsse zuständig seien.

scheidungen erteilt. Die Rechtssicherheit war in Gefahr geraten.

Infolge verwaltungstechnischer Schwierigkeiten, insbesondere wegen Personalmangels, zog sich dieser unerfreuliche Zustand über zwei Jahre hin. Zwischenzeitlich ergangene Übergangsregelungen (1) versuchten die Situation zu verbessern.

Seit April 1922 - teilweise schon früher - war dieser Zustand jedoch beseitigt. Die Finanzgerichte hatten endlich ihre Tätigkeit aufgenommen. Die rechtliche Grundlage für die Bildung der Finanzgerichte war außer der RAO (2) die VO über die Bildung der Finanzgerichte, vom 5. August 1921 (3), die vorläufige Geschäftsordnung für die Finanzgerichte (FGGO) vom 15. Febr. 1922 (4), ergänzt am 21. Mai 1924. Nach diesen Bestimmungen waren die Finanzgerichte aus Laien und Berufsbeamten gemischte Gerichte (5), die den LFÄ angegliedert waren. An ihrer Spitze stand ein Finanzgerichtspräsident. Sie entschieden in Kammern mit einer Besetzung von 5 Mitgliedern: 3 Laien und 2 Richtern (6). Die letzteren und ihre Vertreter wurden aus der Zahl der Sachbearbeiter des LFA für die Dauer ihres Hauptamts durch den RFM ernannt und übten ihr richterliches Amt neben ihrer Referententätigkeit beim LFA aus.

Im Hinblick auf diese Doppelfunktion der Mitglieder der Finanzgerichte bestimmte § 14 Abs. 4 RAO (7):

"Die Mitglieder der Finanzgerichte sind als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen".

-
- 1) VO über die Zuständigkeit von Beschwerden im Arrestverfahren bis zur Errichtung der Finanzgerichte, v. 22. Febr. 1921 (RGBl. S. 205) und VO über die Durchführung der Steuerverfahren während der Übergangszeit, v. 11. Okt. 1921 (RGBl. S. 1305)
 - 2) §§ 14 ff.
 - 3) RGBl. S. 1241
 - 4) RStBl. S. 93
 - 5) § 1 FGGO
 - 6) § 14 RAO
 - 7) § 14 Abs. 4 RAO gibt Art. 102 WRV wieder, s.a. § 3 S. 2 FGGO

Diese Bestimmung konnte jedoch gewichtige Bedenken nicht ausräumen:

Die RAO ist zwar davon ausgegangen, daß ein wirksamer Schutz nur von sachkundigen Behörden ausgeübt werden könne. Sie sah einen Vorteil in der Verbindung von Referenten- und Richtertätigkeit, wodurch die Spezialkenntnisse der Sachbearbeiter der LFÄ für die FG nutzbar gemacht werden sollten. Andererseits sollte die Verwaltungstätigkeit dieser Mitglieder durch ihre Rechtsprechungsfunktion günstig beeinflußt werden. Die RAO hat daher grundsätzlich den Rechtsweg vor die ordentlichen Gerichte ausgeschlossen (1). Damit war aber nicht gesagt, daß das wichtigste Merkmal der Rechtsstellung der ordentlichen Gerichte, ihre persönliche und sachliche Unabhängigkeit, nicht auch denjenigen Finanzbehörden hätte zuteil werden können, denen der Rechtsschutz der Steuerpflichtigen anvertraut war (2). Tatsache war, daß die ständigen Mitglieder des FG, die mit Ausnahme des Gerichtspräsidenten nicht regelmäßig richterliche Funktionen ausübten, als Referenten der LFÄ stark verwaltungsmäßig eingestellt waren.

Da das Richteramt nur für die Dauer des Verwaltungshauptamtes übertragen wurde (3), also die Richterstellung durch Versetzung in der Regel verloren ging, ergab sich die Möglichkeit, auf die Ausübung der richterlichen Gewalt Druck auszuüben. Bedenken, daß die Gerichtsmitglieder wirklich immer mit voller Unabhängigkeit ihr Urteil fällten, waren vor allem deshalb berechtigt, weil diese in denselben Sachen die zu ihrer Entscheidung gelangten, häufig vorher durch Weisungen an das Finanzamt oder sonst tätig geworden waren (4). Diese Möglichkeit kam in einer Entscheidung des RFH (5)

1) § 227, später § 242 RAO

2) vgl. Hensel aaO S. 168

3) § 15 RAO

4) vgl. hierzu Bühler, Allgemeines Steuerrecht (1927) S. 307, anders die Sollvorschrift des § 47 Abs. 1 Ziff. 6 RAO

5) RFH 17, 254

zum Ausdruck, wo es hieß, es hindere ein Mitglied des FG nicht, im Berufungsverfahren tätig zu werden, wenn es als Mitglied des LFA im Ermittlungsverfahren Verfügungen treffe und darauf hinwirke, daß die Steuer festgesetzt werde; unter Mitwirkung i. S. des § 47 RAO könne nur die nach außen in Erscheinung tretende Mitwirkung verstanden werden.

Die Personalunion zwischen Referent und Richter in einem solchen Fall wurde vielerorts als unerträglich empfunden (1). Fälle solcher Art waren "nicht mehr vereinbar mit dem Grundgedanken der Finanzgerichte" (2). Das Verfahren hatte den "für das Ansehen des Gerichts bedenklichen Beigeschmack des Komischen" (3). Wie Becker (4) mit Recht betonte, mußte von der Gewissenhaftigkeit der Beamten erwartet werden, daß sie in einem Fall, wie dem oben genannten, sich der Ausübung ihres richterlichen Amtes enthalten würden.

Die Angliederung der FG an die LFÄ bedeutete, daß die Präsidenten der LFÄ kraft ihrer Dienstaufsicht (5) maßgebenden Einfluß auf die innere Ordnung der FG hatten. Insoweit unterschieden sie sich nicht von Abteilungen der LFÄ (6). Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Vorsitzenden des FG und dem Präsidenten der Abteilung für Besitz- und Verkehrssteuern entschied der Präsident des LFA (7). Dieser bestimmte auch nach vorher einzuholender Genehmigung des Reichsministers der Finanzen Anzahl und Sitz der Kammern des FG und hatte bei der Wahl der ehrenamtlichen Mitglieder des Gerichts weitgehende Befugnisse (8). Weiter hatte der Vorsitzende des FG nach

1) vgl. Senf in DStZ 1930 S. 157

2) Becker in StW 1925 Sp. 2064

3) Becker in StW 1925 Sp. 2065

4) in StW 1927 S. 330

5) § 4 Abs. 2 FGGO

6) s. Schwarz aaO S. 47

7) § 2 Abs. 2 FGGO

8) §§ 3, 7 der VO vom 5.8.1921

Ablauf des Geschäftsjahres dem Präsidenten des LFA eine Geschäftsübersicht vorzulegen (1).

Die hier aufgezeigte Abhängigkeit des FG vom Präsidenten des LFA würde schon genügen, um die in den gesetzlichen Regelungen proklamierte Unabhängigkeit sehr in Zweifel zu ziehen.

Nicht weniger bedenklich als diese mehr organisatorische dürfte eine damit zwangsläufig verbundene persönliche (psychologische) Abhängigkeit der Gerichtsmitglieder zu werten sein. Während ihrer richterlichen Tätigkeit blieben diese weiterhin im Hauptamt Verwaltungsbeamte, deren Vorgesetzter der Präsident des LFA war. Es ist nun durchaus denkbar, daß sich der Richter bewußt oder unbewußt in seinem Urteil zu einer Ansicht bekannte, von der er wußte, daß sie seinem Vorgesetzten genehm war. Dies könnte möglich gewesen sein aus Gründen der Qualifikation für eine Beförderung oder aus der Befürchtung, wegen einer ungenehmen antifiskalischen Auffassung in irgendeinen Winkel des Reiches versetzt zu werden, somit also das Richteramt zu verlieren und sonstige Unannehmlichkeiten in Kauf nehmen zu müssen (2). Der Gesichtspunkt der Qualifikation für eine Beförderung muß deshalb als bedeutsam angesehen werden, weil die Beförderungsaussichten beim FG in der damaligen Zeit verschwindend gering waren (3).

Versuche, die Vorsitzenden der Kammern oder doch wenigstens den Vorsitzenden des Gerichts auf Lebenszeit zu bestellen und so die richterliche Unabhängigkeit zu stärken, scheiterten. Man hielt diese Bestrebungen für mit der Angliederung der FG an die LFÄ unvereinbar (4).

Zunächst führten die Vorsitzenden der FG die Amtsbezeichnung "Fi-

1) § 37 Abs. 1 FGGO

2) vgl. Senf in DStZ 1930 S. 156

3) s. hierzu Stieler in StW 1949 Sp. 229

4) vgl. Becker aaO § 15, s. a. Schwarz aaO S. 52

nanzgerichtspräsident". Die 8. Ergänzung des Besoldungsgesetzes vom 26. März 1923 (1) änderte diese Bezeichnung in "Finanzgerichtsdirektor" ab. Durch diesen Vorgang wurde erst recht die Vorstellung erweckt, daß FG sei auch nichts anderes als eine Abteilung des LFA. Psychologisch gesehen, mußte dies auf den Rechtssuchenden einen ungünstigen Eindruck machen. Es genügt nicht, daß gerichtliche Instanzen tatsächlich unabhängig sind, sie müssen auch in den Augen der Rechtssuchenden die Gewähr vollster Unabhängigkeit bieten (2).

Zu den äußeren Garantien richterlicher Unabhängigkeit gehören Unversetzbarkeit und Unabsetzbarkeit der Richter. Diese Voraussetzungen waren bei den Finanzrichtern nicht gegeben. Sie waren jederzeit absetzbar, weil versetzbar.

Obwohl die Rechtsprechung der FG anerkanntermaßen besser war, als es nach der bestehenden Gerichtsverfassung zu erwarten war, muß jedoch zusammenfassend festgestellt werden, daß es um die äußeren Rechtsschutzgarantien beim FG sehr schlecht bestellt war (3). Die Verbindung von Referententätigkeit beim LFA und Richtertätigkeit beim FG mußte aus rechtsstaatlicher Sicht auf die Dauer als unhaltbar erscheinen. Hier bewahrheitete sich wieder einmal die alte Volksweisheit: "Niemand kann zween Herren dienen".

Wollte man erreichen, daß die rechtssuchenden Staatsbürger zu diesen Gerichten Vertrauen gewannen, so mußte man für eine alsbaldige Trennung der Gerichte von den Verwaltungsbehörden eintreten (4).

1) RGBI. S. 301, s. Ziffer 9 des Gesetzes

2) Seitz in JW 1929 S. 494: "Dringend notwendig ist es ..., daß die Unabhängigkeit der FG nicht bloß gesichert, sondern auch nach außen betont wird".

3) vgl. Senf in DStZ 1930 S. 156, Schwarz aaO S. 34: "... die Trennung von Rechtsprechung und Verwaltung war nur unvollkommen durchgeführt"; Seitz in JW 1929 S. 492 I. Sp.: "Notwendigkeit einer größeren Unabhängigkeit der Finanzgerichte"

4) vgl. Strutz in DStZ 1927 Sp. 16: "... beweist mir die Notwendigkeit einer Loslösung des Finanzgerichts von dem Landesfinanzamt"

Die Mängel in der Finanzgerichtsbarkeit lösten noch im Laufe der 20-iger Jahre eine Welle von Kritik und Verbesserungsvorschlägen zu einer Neu- und Bessergestaltung aus. Außer Einzelpersonlichkeiten, unter denen sich besonders Strutz (1) und Becker (2), beide Senatspräsidenten am RFH, verdient gemacht haben, meldeten sich auch Interessengemeinschaften mit konkreten Verbesserungsvorschlägen zu Wort. Unter diesen Interessengruppen waren vor allem der Deutsche Anwaltsverein (3), eine von diesem eigens hierfür gebildete Kommission (4) und der Reichsverband der akademischen Finanzbeamten (5) energisch um eine Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen bemüht (6).

6. Das Reichsbewertungsgesetz

Durch das Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925 (7) wurde für die Vermögensteuer des Reiches die Bewertung von Vermögen und Vermögensarten vereinheitlicht. Das Gesetz brachte auch eine Regelung des Rechtsmittelverfahrens, vor allem schuf es neue Rechtsmittelbehörden.

Zuständig für die Feststellung des Einheitswerts war der Grundwert-

-
- 1) s. Strutz in DStZ 1919/20 S. 217 ff. u. 241 ff., 1921/22 Sp. 332 ff., 397 ff. u. 448 ff., 1927 Sp. 8 ff. u. 119 ff.
 - 2) s. Becker in StW 1925 Sp. 2063 ff. und 1927 Sp. 325 ff.
 - 3) s. Leitsätze des Deutschen Anwaltsvereins zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen vom 12.6.1926 in StW 1927 Sp. 161 ff., dazu die Stellungnahme von Strutz in DStZ 1927 Sp. 8 ff. und 119 ff.; Engelhardt, Becker, Hensel und Marcuse in StW 1927 Sp. 173 ff.
 - 4) s. Krämer in JW 1929 S. 489
 - 5) in DStZ 1929 S. 22 ff. und 123 ff.
 - 6) Seitz in JW 1929 S. 492 ff., Liebisch in DStBl. 1929 Sp. 395 ff., Senf in DStZ 1930 S. 63 ff., 111 ff. u. 154 ff.; weitere Literatur bei Bühler, Allgemeines Steuerrecht, S. 168 und bei Senf in DStZ 1930 S. 64 und 65.
 - 7) RGBl. S. 214

ausschuß des Finanzamts, in dessen Bezirk der Betrieb oder das Grundstück gelegen war (1). Für die Feststellung des Einheitswerts gewerblicher Betriebe wurde für den Bezirk eines jeden FA an dessen Sitz ein sog. Gewerbeausschuß gebildet (2).

Gegen einen Feststellungsbescheid war das Rechtsmittel des Einspruchs gegeben (3). Über dieses entschied der Grundwertausschuß. Gegen dessen Einspruchsentscheidung war das Rechtsmittel der Berufung zulässig, über die ein Oberbewertungsausschuß entschied. Die Oberbewertungsausschüsse wurden für den Bezirk eines jeden Landesfinanzamts an dessen Sitz gebildet (4). Sie waren Reichsfinanzbehörden und unterstanden der Dienstaufsicht des Präsidenten des LFA. Ihre Kammern entschieden in der Besetzung von 5 Mitgliedern, von denen 3 im Ehrenamte tätig waren. Vorsitzender des Oberbewertungsausschusses war der Vorsitzende des dem LFA angegliederten FG.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes waren die Mitglieder der Oberbewertungsausschüsse - wie die Mitglieder der FG - als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen (5). Was die tatsächliche Unabhängigkeit dieser Ausschüsse anlangt, so gelten auch hier die oben bei den Ausführungen über die Finanzgerichte erhobenen rechtsstaatlichen Bedenken.

Gegen die Berufungsentscheidung des Oberbewertungsausschusses konnte die Rechtsbeschwerde vor dem RFH erhoben werden (6).

1) § 53 Abs. 1 RbewG

2) § 65 Abs. 1 RbewG, s. a. die VO über die Bildung der Grundwertausschüsse und der Gewerbeausschüsse bei den FÄ und ihr Verfahren, v. 11.3.26 (RGBl. S. 151)

3) §§ 56 und 69 ff. RbewG

4) § 57 RbewG

5) § 57 Abs. 4 RbewG

6) § 56 Abs. 1 RbewG

7. Die Notverordnungen von 1924 - 1933

Um der ständig zunehmenden finanziellen, wirtschaftlichen und sozialen Not zu begegnen, erging in den 20-iger Jahren eine Reihe von Notverordnungen, die teils vom Reichspräsidenten auf Grund des Art. 48 WRV, teils von der Reichsregierung auf Grund des Ermächtigungsgesetzes vom 8. Dezember 1923 (1) erlassen wurden.

Für das Rechtsmittelverfahren in Steuersachen brachte die Dritte Steuernotverordnung vom 14. Febr. 1924 (2) einige einschneidende Bestimmungen (3). Zur "Vereinfachung der Steuerrechtspflege" hieß es in der Überschrift des maßgeblichen Artikels VII.

Zunächst wurden in vielen Fällen die nach § 25 RAO für die Steuern vom Einkommen und Vermögen (ausschließlich der Erbschaftsteuer) vorgesehenen Steuerausschüsse von einer weiteren Mitwirkung ausgeschlossen (4). Handelte es sich nicht um Einkommen-, Vermögen- (ausschließlich der Erbschaftsteuer) und Umsatzsteuer, konnte der Vorsitzende des FG allein über das Rechtsmittel der Berufung entscheiden (5). An die Stelle der Entscheidung des Kollegialgerichts war also die Entscheidung eines Einzelrichters getreten.

Besondere Erwähnung verdient die Regelung, wonach bei Berufungen, deren Gegenstand keinen höheren Wert als 50 Goldmark hatte, die Rechtsmittelbehörde - ohne weitere Aufklärung tatsächlicher oder rechtlicher Art - nach freiem Ermessen entscheiden konnte (6).

Es bedarf keiner Ausführung darüber, wie sich die Reichsregierung mit diesen Bestimmungen über rechtsstaatliche Grundsätze hinweggesetzt hatte. Daß die gen. Notverordnung durch die Verordnung des

1) RGBl. S. 1179

2) RGBl. S. 74

3) §§ 45 - 55 der gen. VO

4) § 45 aaO

5) § 47 Ziff. 2 aaO

6) § 48 Abs. 1 aaO

Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dez. 1930 (1) zum Teil aufgehoben wurde, kann nur als schwacher Trost angesehen werden (2). Durch die eben gen. Verordnung wurde die RAO in großem Umfang geändert. Teilweise wurde der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen wieder stark eingeschränkt (3).

Die bedeutendste Einschränkung war wohl § 245 d. (4), der über § 48 der 3. Steuernotverordnung noch hinausging und bei Berufungen mit einem Streitgegenstand von nicht mehr als 100 Reichsmark eine Entscheidung des Gerichts nach freiem Ermessen zuließ. Weiter brachte § 265 a eine Rechtsbeschwerdesumme von 200 RM. Die neue Bestimmung lautete:

"Gegen Berufungsentscheidungen der Finanzgerichte ist die Rechtsbeschwerde nur dann gegeben, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 RM oder wenn das Finanzgericht wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat. Gegen eine Entscheidung, durch die das Finanzgericht die Rechtsbeschwerde zugelassen oder einen Antrag auf eine solche Zulassung abgelehnt hat, ist ein Rechtsmittel nicht gegeben. ...".

Für das Anfechtungsverfahren (5) war die Rechtsbeschwerde uneingeschränkt geblieben.

Eine fragwürdige Verbesserung des Rechtsschutzes brachte § 14 a Abs. 2 der VO (6), wonach die Kammern der FG fortan nicht mehr in der Besetzung von 5, sondern von 7 Mitgliedern entscheiden soll-

1) RGBl. S. 517

2) von den Rechtsmittelbestimmungen wurden die §§ 45, 48, 49, 52, 53 gestrichen, s. dritter Teil (Steuervereinfachung und Steuervereinheitlichung), Kapitel IV (Steueranpassung), Art. 4 § 1 der VO (RGBl. S. 575)

3) vgl. hierzu Kloß in DStZ 1930 S. 488 ff.

4) RGBl. 1930 S. 561 u. 562

5) soweit es sich also um Zölle und Verbrauchsteuern handelte

6) RGBl. 1930 S. 548

ten. Neben 3 beamteten waren 4 ehrenamtliche Gerichtsmitglieder vorgesehen, von denen tunlichst eines dem Beruf oder Erwerbszweig des Steuerpflichtigen angehören sollte.

Durch die VO vom 1. Dez. 1930 wurde auch eine Neubildung der Steuerausschüsse und Finanzgerichte eingeleitet (1). Ziel dieser Neubildung war einmal die Schaffung von Steuerausschüssen, die die Geschäfte der bisherigen Steuerausschüsse, Grundwertausschüsse und Gewerbeausschüsse übernehmen konnten. Zum anderen sollten neue FG errichtet werden für die Geschäfte der bisherigen FG und Oberbewertungsausschüsse. Es hatte sich nämlich erwiesen, daß eigene Bewertungsbehörden und entsprechende Rechtsmittelbehörden nicht unbedingt notwendig waren, da deren Aufgaben ohne größere Schwierigkeiten von Steuerausschüssen und FG - nach entsprechender Verstärkung derselben durch Beiziehung von Landesbeamten - erledigt werden konnten (2).

Eine diesbezügliche Neufassung der RAO brachte die VO in ihrem dritten Teil, Kapitel IV, Artikel 1. (3). Die Neubildung der Steuerausschüsse und FG war bis zum 1. April 1931 anzustreben (4).

Auf Grund der in der gen. VO erteilten Ermächtigung (5) machte der damalige Reichsfinanzminister H. Dietrich - nach Zustimmung des Reichsrats - am 22. Mai 1931 die neue Fassung der RAO (6) bekannt. Das Rechtsmittelverfahren war fortan in den §§ 228 - 324 geregelt. Bestimmungen über die FG enthielten die §§ 47 - 51, über den RFH die §§ 52 - 66 RAO.

1) s. dritter Teil, § 5 der VO (RGL. S. 531)

2) vgl. hierzu Schwarz aaO S. 57 u. 58

3) RGL. 1930 S. 545 ff.; die entspr. Bestimmungen des RbewG von 1925 wurden gestrichen, s. dritter Teil, Kap. IV, Art. 2 Ziff. 34 der VO

4) s. dritter Teil, Kap. I, § 5 Abs. 1 der VO

5) s. dritter Teil, Kap. IV, Art. 5, § 4 der VO

6) RGL. S. 161

Nach der VO des Reichspräsidenten über Maßnahmen auf dem Gebiete der Rechtspflege und Verwaltung, vom 14. Juni 1932 (1), in deren Kapitel VII (2) die §§ 48 und 49 RAO eine neue Fassung erhielten, erschien die Finanzgerichtsordnung vom 16. Dezember 1932 (3), die weitere Bestimmungen für die Neubildung der FG brachte.

Es würde über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen, würde der Verfasser all diese neuen Bestimmungen kritisch würdigen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß diese Notverordnungen den Rechtsschutz des Bürgers bei weitem mehr eingeschränkt als erweitert haben. Es liegt dies ja schon in der Natur einer Notstandsgesetzgebung. Der Rechtsstaatsgedanke ist dabei fast immer zweitrangig.

1) RGBl. S. 285

2) "Vereinfachungen in der Reichsfinanzverwaltung"

3) RGBl. S. 552, gesetzliche Ermächtigung waren §§ 12 und 50 Abs. 5 RAO

V. DIE ENTWICKLUNG WÄHREND DER NATIONAL-SOZIALISTISCHEN ZEIT VON 1933 - 1945

1. Nationalsozialismus und Rechtsstaat

Im Jahre 1932 schrieb Otto Koellreutter (1):

"Der Glaube an den Rechtsstaat überhaupt ist in der heutigen Krise starken Erschütterungen ausgesetzt. Vor allem die starken Eingriffe, die das Staatsnotrecht in die private Rechtssphäre vorzunehmen genötigt ist, lassen viele, die im Rechtsstaate entweder allein oder doch in erster Linie eine Garantie ihrer individuellen Rechtsposition erblicken, an dem Gedanken des Rechtsstaates verzweifeln".

Eine unheilvolle Entwicklung hatte sich angebahnt. Als Adolf Hitler am 30. Januar 1933 an die Spitze der deutschen Regierung trat, begann eine Gewaltherrschaft, die sich über alle herkömmlichen Auffassungen von Recht und Gerechtigkeit hemmungslos hinwegsetzte.

Besorgnis gegenüber der kommenden Entwicklung gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts kommt bei Bühler (2) zum Ausdruck, wenn er 1933 ausführt: "... so wird auch der Kampf zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem zunächst kein grundsätzlich anderes Gesicht bekommen und die Rolle des RFH keine wesentlich andere sein können als bisher. Ja, man muß ausdrücklich die Hoffnung aussprechen, daß es auf diesem Gebiet im wesentlichen beim alten bleiben möge, und zwar deshalb, weil wir auf dem Gebiet des Steuerrechts eine grundsätzliche Abwendung vom Rechtsstaat, wie wir sie allerdings auf vielen anderen Gebieten erleben (s. z. B. das Beamtenrecht), wirklich nicht ohne großen Schaden für die Finanzen brauchen können".

1) Der nationale Rechtsstaat S. 3

2) in DStZ 1933 S. 203 I. Sp.

Was die Stunde geschlagen hatte, kommt recht deutlich in einer Rede von Fritz Reinhardt, dem damaligen Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, im Jahre 1934 zum Ausdruck (1): "Adolf Hitler ist achtzehn Monate im Besitz der staatlichen Macht. .. Gehandelt wird seit achtzehn Monaten in Deutschland nur nach einem Willen: Nach dem Willen des Führers .. Seit der Ablösung des Parteien-Staates durch den Adolf-Hitler-Staat gibt es nicht mehr ein ewiges Hin und Her, nicht mehr ein Paktieren und Kuhhandeln, sondern nur entschlossenes Handeln. ... ".

In einer Disputation über den Rechtsstaat anlässlich einer Promotion zum Doktor iuris utriusque im Jahre 1935 wird die Auffassung vertreten, der Begriff des Rechtsstaates sei an die verfassungsrechtliche Lage des 19. Jahrhunderts gebunden, für den Staat des 20. Jahrhunderts habe er keine Berechtigung mehr (2). Behalte man diesen Begriff aber bei, so sei der Staat des 19. Jahrhunderts typischer Gesetzesstaat, der nationalsozialistische Staat sei dagegen Rechtsstaat im wahren Sinne (3). Unter Rechtsstaat sei ein Staat zu verstehen, in dem Recht nicht Schranke für die Herrschaft, sondern "geordnete pflichtmäßige Form der Herrschaft" sei (4). Weiter heißt es dort:

".. Unser nationalsozialistischer Staat ist in einem so tiefen und mächtigen Sinne Rechtsstaat, daß der liberal bürgerliche Staat für uns eigentlich "Unrechtsstaat" heißen müßte ... Uns Deutschen ist Recht die lebensbewahrende Ordnung im Aufbau der politischen Gemeinschaft. .. Es soll darin echte Herrschaft verwirklichen, jeden Willen in den Dienst des Ganzen beugen, eine Autorität über den selbstherrlichen Willen des einzelnen und nicht eine Schutzwehr, hin-

1) Reinhardt in DStZ 1934, Teil II, S. 661

2) Krauß in Krauß-Schweinichen aaO S. 9 ff.

3) von Schweinichen in Krauß-Schweinichen aaO S. 33 ff.

4) aaO S. 49

ter der er sich verkriechen kann, wenn ihn das Ganze fordert" (1). Schließlich stehe jeder Staat, der ernsthaft und zielbewußt um die Gestaltung einer sittlichen Lebensordnung seines Volkes ringe, objektiv im Dienste an der Idee des Rechts (2).

Um den Gegensatz der nationalsozialistischen zu einer liberalistisch-individualistischen Staatsauffassung herzustellen, macht Ludwig von Köhler (3) in seinem Verwaltungsrechtslehrbuch von 1935 (4) folgende Ausführungen:

"Bei allem dem aber muß zweierlei beachtet werden: Das Wesen des bürgerlichen Rechtsstaats liegt begründet in einer Gegensätzlichkeit des Einzelnen zum Staat und der größtmöglichen formalen Sicherstellung des Einzelnen vor dem Staat. Dessen Eingreifen gegenüber besteht eine Reihe von Freiheiten, die als mehr oder minder unantastbar verfassungsmäßig gesichert werden, weil sie der liberalen Geistesrichtung gemäß auf das Bestehen von Natur gegebener allgemeiner Freiheits- und Menschenrechte gegründet werden. Darauf kann nicht mehr zurückgegriffen werden. Eine "absolut staatsfreie Individualsphäre" gibt es nicht mehr. Nicht größte Rechtssicherheit des Einzelnen, sondern höchste, "durch die Erfordernisse der nationalen Lebensordnung bestimmte" Gerechtigkeit ist leitend".

Die Äußerungen von von Köhler sind erschreckend, sie geben aber die damals herrschende nationalsozialistische Auffassung wieder. Der "Wille des Volkes" galt eben alles, der des einzelnen Menschen nichts. Was das Volk wollte, bestimmte der Führer. Für seine Willkürherrschaft gab es keine Grenzen mehr. "Die Volkskraft" war nicht mehr "in verschiedene rivalisierende Gewalten atomisiert", wie

1) von Schweinichen aaO S. 62

2) aaO S. 69

3) ehemals Professor an der Universität Tübingen

4) Grundlehren des Deutschen Verwaltungsrechts,
s. S. 48 ff., hier S. 51

sich Roland Freisler einmal ausgedrückt hat (1). Rechtsstaatliche Grundsätze waren nicht mehr verbindlich.

2. Das Steueranpassungsgesetz

Wie o. bereits festgestellt wurde, steht bei der Reichsabgabenordnung die organisatorische Seite im Vordergrund, und es kommt sehr darauf an, in welchem Sinne sie gehandhabt wird. Mit dem Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (2) hielt der nationalsozialistische Geist auch im Steuerrecht Einzug.

Nach § 1 Abs. 1 dieses Gesetzes waren die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen. Auch die Fragen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit waren danach zu beurteilen (3). Obwohl sich § 1 StAnpG seiner Tendenz nach in erster Linie auf das materielle Steuerrecht bezog, stand auch das in der Reichsabgabenordnung geregelte Rechtsmittelverfahren unter dieser neuen, unheilvollen Auslegungsregel (4). So hat das Steueranpassungsgesetz die bis dahin bei der Veranlagung mitwirkenden Steuerausschüsse beseitigt und durch lediglich beratende "Beiräte" ersetzt (5).

Das nationalsozialistische Regime beseitigte auch das in der Verwaltung vielfach verwendete Kollegialsystem. Es galt nur noch das monokratische System, auch Einmannsystem oder Führerprinzip genannt. Allein der Wille des Finanzamtsvorstehers war maßgebend. Die

1) Roland Freisler in "Völkischer Beobachter" vom 20./21. Dezember 1931: "... zur Sicherung dieses Lebensrechts taugt nicht ein System, daß die Volkskraft in verschiedene rivalisierende "Gewalten" atomisiert, wie es das System der demokratischen Rechtsstaatsideologie tut; ...". (Zitat bei Koellreutter, Der nationale Rechtsstaat, S. 25 und 26.)

2) RGBI. I S. 925

3) § 2 Abs. 3 StAnpG

4) s. hierzu Berger in StW 1947 Sp. 597

5) s. §§ 30 - 38 RAO

übrigen Beamten des Finanzamts waren lediglich seine Gehilfen. Um wieviel mehr mußte da eine vollberechtigte Mitwirkung von Laienmitgliedern unerwünscht sein, die bis dahin das Vertrauen der Steuerpflichtigen in eine gesetz- und rechtmäßige Finanzverwaltung sehr gefördert hatte. Für den Beamten des nationalsozialistischen Staates wurde das volle Vertrauen in Anspruch genommen (1).

Ebenso beurteilte man die Laienbeteiligung bei den FG. Es hieß, die Steuerfragen seien zu schwierig geworden, als daß von der Sachkunde, und die Bezirke der FG zu groß geworden, als daß von der Ortskunde der Laienmitglieder eine dem Aufwand entsprechende Förderung erwartet werden könnte (2).

Die Notwendigkeit von FG, wie von Verwaltungsgerichten überhaupt, war folgendermaßen begründet worden: Nicht die Lehre des Liberalismus von dem Freiheitsanspruch des Einzelnen gegenüber dem Staat habe zu dem Verwaltungsrechtsschutz geführt, sondern "der Zwang der Zeit". Da das Wesen der Verwaltung nicht in der rechtlichen Bindung liege, sondern im Handeln und Gestalten, seien aus reinen Zweckmäßigkeitserwägungen von der Verwaltung unabhängige Spruchstellen erforderlich, um das Recht zu wahren. Das Volk habe zu einem führenden Beamten zwar größtes politisches Vertrauen, aber gerade darum würde es oft nicht das Vertrauen haben können, daß er in sich die Voraussetzung zu einer objektiven Rechtsfindung verwirkliche. Eine Störung dieses Vertrauens habe aber eine Erschütterung der Steuerwilligkeit und Staatsfreudigkeit zur Folge.

Was den damaligen Machthabern Recht und Vertrauen des Volkes tatsächlich bedeuteten, zeigt die spätere Entwicklung.

1) vgl. Riewald, RAO und StAnpG (1941),
Teil I, S. 286

2) s. zu diesem und folg. Riewald, RAO und StAnpG (1941),
Teil I, S. 304 ff.

3. Der Erlaß des Führers und Reichskanzlers vom 28. August 1939

Wenige Tage bevor Hitler am 1. September 1939 die deutschen Truppen in Polen einmarschieren ließ und damit den 2. Weltkrieg begann, erging am 28. August 1939 der für den Rechtsschutz im Steuerrecht folgenschwere "Erlaß des Führers und Reichskanzlers über die Vereinfachung der Verwaltung" (1).

Der Erlaß beginnt folgendermaßen: "Die Verteidigung von Volk und Reich erfordert reibungslose Arbeit der öffentlichen Verwaltung. Um diese instand zu setzen, auch unter schwierigsten Verhältnissen ihre Aufgaben gegenüber Volk und Reich zu erfüllen, treffe ich folgende Anordnungen: ..".

Nach IV Abs. 4 des Erlasses wurden die Bestimmungen über das Berufungsverfahren außer Kraft gesetzt. Gegen Akte der Finanzverwaltung, auch soweit sie Besitz- und Verkehrssteuern betrafen, war nur noch das Anfechtungsverfahren gegeben.

Auf Grund des Führererlasses bestand also seit dem 30. August 1939 (2) ein einheitliches Rechtsmittelverfahren für das Gebiet der Besitz- und Verkehrsteuern und für das Gebiet der Zölle und Verbrauchsteuern.

Beim Oberfinanzpräsidenten (3) wurde eine "Abteilung für die Bearbeitung von Anfechtungssachen auf dem Gebiet der Besitz- und Ver-

-
- 1) RGBl. I S. 1535, RStBl. 953; dieser Erlaß wurde erst nach Kriegsende durch Art. V des Kontrollratsgesetzes Nr. 36 vom 12. Okt. 1946 (Amtsbl. d. Kontrollrats S. 183) aufgehoben.
 - 2) Tag des Inkrafttretens des Erlasses, vgl. Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 2. Sept. 1939, RStBl. S. 962
 - 3) Auf Grund des Erlasses des Führers und Reichskanzlers über die Änderung von Behörden- und Amtsbezeichnungen in der Reichsfinanzverwaltung vom 16. März 1937 (RGBl. S. 311) waren die Behördenbezeichnungen "Landesfinanzamt" und "Der Präsident des Landesfinanzamts" durch "Der Oberfinanzpräsident" ersetzt (Ziff. I) und die Amtsbezeichnungen "Präsident des Landesfinanzamts" in "Oberfinanzpräsident", "Landesfinanzamtsdirektor" in "Finanzpräsident" und "Finanzgerichtsdirektor" in "Finanzgerichtspräsident" geändert worden (Ziff. II)

kehrsteuern" eingerichtet (1).

Im Anfechtungsverfahren fand gegen den Steuerbescheid des Finanzamts oder Hauptzollamts bzw. deren Hilfsstellen die Anfechtung an den Oberfinanzpräsidenten und gegen dessen Entscheidung die Rechtsbeschwerde an den RFH statt (2). Die Möglichkeit, Rechtsbeschwerde an den RFH einzulegen, wurde jedoch durch o.gen. Runderlaß vom 2. Sept. 1939 wesentlich eingeschränkt. War früher gegen Berufungsentscheidungen des FG, also gegen zweitinstanzliche Entscheidungen in Besitz- und Verkehrssteuersachen, die Rechtsbeschwerde an den RFH gegeben, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 500 RM lag oder wenn das FG wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache die Rechtsbeschwerde zugelassen hatte (3), so war diese seit dem 30. August 1939 nur noch dann gegeben, wenn der Oberfinanzpräsident wegen der grundsätzlichen Bedeutung oder der besonderen Umstände des Einzelfalls die Rechtsbeschwerde zuließ.

Wohl war der Ausbruch des 2. Weltkrieges der äußere Anlaß für den Erlaß von 1939, der wahre Grund lag jedoch in der grundsätzlichen Einstellung des autoritären Staates. Auch die spätere Entwicklung hat gezeigt, daß dieser Staat nicht gewillt war, seine Machtsprüche unabhängigen Gerichten zu unterstellen (4).

Um die Entwicklung während der nationalsozialistischen Zeit bis hierher kurz zusammenzufassen: Die Steuerausschüsse wurden beseitigt und durch lediglich beratende Beiräte ersetzt. Auch in Steuersachen galt das Führerprinzip. Die Steuergesetze waren nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen. Die Mitwirkung von Laien an der Steuerrechtsprechung wurde beseitigt. Das Verfahren in der Mittelinstanz wurde durch den Fortfall des Berufungsverfahrens sei-

1) gen. Runderlaß, RStBl. S. 962 r. Sp.

2) § 230 RAO

3) § 286 Abs. 1 RAO

4) vgl. von Wallis, Einspruch und Beschwerde .. S. 3

ner Justizförmigkeit entkleidet, d.h. die FG wurden abgeschafft (1). Die zuständigen Rechtsmittelinstanzen wurden dem Dienstbefehl des Oberfinanzpräsidenten, in der Regel eines "linientreuen" Beamten unterstellt.

4. Die Verordnungen von 1941 - 1945

Auf Grund der Ermächtigungsvorschrift des § 12 RAO (2) entfaltete der Reichsminister der Finanzen vor allem nach 1940 eine rege Verordnungstätigkeit. Im Bereich des Rechtsmittelverfahrens wurden dabei Regelungen getroffen, die zum Teil über eine Durchführung und Ergänzung der Reichssteuergesetze weit hinausgingen. Im Gewand von VO ergingen Vorschriften, die nur in der Form von Gesetzen hätten erlassen werden dürfen.

Riewald (3) machte 1941 hierzu folgende Ausführungen: "Vom parlamentarischen Gesetzgeber war eine enge und strenge Auslegung der Delegation gewollt. .. Denn der für das parlamentarische System geltende Grundsatz weitestgehenden Rechtsschutzes für den einzelnen gegenüber der Verwaltung ließ es nicht zu, der Verwaltung umfangreiche Vollmachten auf dem Gebiet der Rechtssetzung einzuräumen. .. Nachdem im heutigen Staat der Gedanke der Gewaltenteilung überwunden ist, kann die Delegation weiter und lockerer ausgelegt werden ...".

Die nationalsozialistische Interpretation der gen. Ermächtigungsvorschrift ermöglichte VO, die den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen immer mehr einschränkten.

-
- 1) Bühler, Die leitenden Ideen .. in AöR N.F. 33, 133; s.a. Zitzlaff in StW 1940 Sp. 185 ff.
 - 2) "Der Reichsminister der Finanzen kann zur Durchführung und zur Ergänzung der vom Reich erlassenen Steuergesetze .. Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften erlassen. .."
 - 3) aaO Teil I, § 12 Anm. 1 S. 215

Die "Verordnung zur Durchführung des § 301 der Reichsabgabenordnung" vom 14. Mai 1941 (1) ermöglichte dem FA, über eine Anfechtung vorläufig zu entscheiden. Die Entscheidung des FA, die durch Einspruchsbescheid erging, wirkte wie eine Anfechtungsentscheidung des Oberfinanzpräsidenten, wenn nicht ein Beteiligter binnen zwei Wochen die Entscheidung des Oberfinanzpräsidenten beantragte.

Die Absicht des Ordnungsgebers, den Rechtsschutz des Bürgers, wenn nicht de jure, so doch de facto einzuschränken, wird hier offenkundig.

Durch die "Verordnung zur Durchführung des § 299 der Reichsabgabenordnung" vom 24. April 1942 (2), die strenge Bestimmungen über die form- und fristgerechte Begründung der Anfechtung brachte, wird diese Tendenz noch unterstützt.

Die gleichen strengen Frist- und Formvorschriften wurden für das Beschwerdeverfahren durch die "Verordnung zur Durchführung des § 304 der Reichsabgabenordnung" vom 24. Juli 1942 (3) eingeführt.

Dieselbe Regelung, wie sie die VO vom 14. Mai 1941 für das Anfechtungsverfahren vorsah, brachte die "Verordnung über Einspruchsbescheide im Besteuerungsverfahren" vom 22. Juni 1942 (4) für das Beschwerdeverfahren (5).

Durch die VO wurden die an sich schon beschränkten Möglichkeiten, auf dem Gebiet des Steuerrechts seine Rechte zu wahren, noch weiter gemindert. Ein Einspruchsbescheid, den das FA im Anfechtungsverfahren (6) bzw. Beschwerdeverfahren (7) erließ, war endgültig:

1) RGBl. S. 256

2) RGBl. S. 245

3) Reichsministerialblatt S. 201

4) Reichsministerialblatt S. 152

5) § 2 Abs. 1 u. Abs. 2 der VO vom 22.6.1942

6) s. § 1 aaO

7) s. § 2 Abs. 3 aaO

1. wenn das Finanzamt durch den Einspruchsbescheid die Anfechtung bzw. die Beschwerde als unzulässig verwarf oder
2. wenn der Streitgegenstand dieser Rechtsmittel keinen höheren Wert als einhundert Reichsmark hatte.

Die gen. Verordnungen setzen praktisch die Entwicklung fort, die bereits vor 1933 durch die verschiedenen Notverordnungen eingesetzt hatte.

Der nahende "Zusammenbruch" zeichnete sich auch im Rechtsmittelverfahren des Steuerrechts ab, als Reichsfinanzminister Graf Schwerin von Krosigk auf Grund des Abschnitts I Abs. 2 des Erlasses des Führers über den totalen Kriegseinsatz vom 25. Juli 1944 (1) die Steuervereinfachungs-Verordnung vom 14. Sept. 1944 (2) erließ. Es erscheint geboten, den vollen Wortlaut der neuen Bestimmung über Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren (3) hier wiederzugeben: "

- (1) Ein Einspruchsbescheid, den das Finanzamt im Besteuerungsverfahren erläßt, ist endgültig, wenn der Streitgegenstand keinen höheren Wert als fünfhundert Reichsmark hat.
- (2) Über Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren, deren Streitgegenstand keinen höheren Wert als eintausend Reichsmark hat, kann die Rechtsmittelbehörde (der Oberfinanzpräsident oder das Finanzamt) nach freiem Ermessen entscheiden. Satz 1 findet keine Anwendung, wenn die angefochtene Entscheidung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert wird.
- (3) Enthält ein Bescheid, den das Finanzamt im Besteuerungsverfahren erlassen hat, einen Fehler, kann der Fehler dadurch berichtigt werden, daß das Finanzamt den Bescheid ändert oder zurücknimmt. Der Oberfinanzpräsident kann, statt über ein Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren zu entscheiden, das Finanzamt anweisen,

1) RGBL. S. 161

2) RGBL. S. 202

3) § 19 der VO

den angefochteten Bescheid zurückzunehmen oder zu ändern".

Die Abs. 1 und 2 der soeben zitierten Bestimmung schmäleren also erneut den Rechtsschutz durch eine weitere Anhebung der Streitwertgrenzen, unterhalb derer die Entscheidungen der Finanzbehörden endgültig waren bzw. die Rechtsmittelbehörden nach freiem Ermessen entscheiden konnten.

Von besonders einschneidender Wirkung war § 19 Abs. 3 (1). Hiermit sollten nicht nur die Rechtsmittelbehörden, sondern auch die Finanzämter zu uneingeschränkter Fehlerberichtigung ermächtigt sein, wobei der Begriff "Fehler" im weitesten Sinne so zu verstehen war, daß auch Entscheidungen als fehlerhaft anzusehen waren, die auf einem "unvollständigen" Tatbestand beruhten.

Ottmar Bühler (2) beurteilte 1943 diese Entwicklung folgendermaßen: "... wird auch das Gemeinwohl den Vorrang mit jener Selbstverständlichkeit erhalten müssen, mit der wir den Vorrang der allgemeinen Interessen vor den Einzelinteressen heute überhaupt bejahen. Dies gilt ganz allgemein, es gilt aber vermehrt jetzt im Kriege, wo bei der Besteuerung auch Eingriffe in die Substanz nicht immer vermieden werden können, wo notwendig manche rechtsstaatlichen Ausge-

-
- 1) s. hierzu den RdF - Erlaß vom 20. Dez. 1944 (RStBl. S. 763), wo es unter A.2. (5) heißt: "... § 19 Absatz 3 Satz 1 StV .. dient dazu, die komplizierten Vorschriften über die Fehlerberichtigung, die in der Reichsabgabenordnung enthalten sind, durch eine einfache Vorschrift zu ersetzen. Für die Fehlerberichtigung gelten keine Wertgrenzen. Die Berichtigung eines Einheitswerts geschieht grundsätzlich mit rückwirkender Kraft .."; durch Urt. des OFH vom 4.5.1948 (in StW 1948 Nr. 22) wurde § 19 Abs. 3 StV für rechtsungültig erklärt ("mit den heutigen Grundsätzen des Rechtsstaates nicht vereinbar"), s. dazu von Oppen aaO Sp. 313 ff., Berger, Zur Rechtsgültigkeit .., in StW 1947 Sp. 593 u. 594 und StW 1948 Sp. 409 ff.
 - 2) Die leitenden Ideen des deutschen Steuerrechts in AöR N. F. 33, 122 (129)

staltungen des Verfahren zugunsten rascher Erledigung der Riesenaufgabe durch den überlasteten Apparat zurückgestellt werden müssen ...".

Im Hinblick auf den o. gen. Führererlaß fährt Bühler (1) fort: "Zusammen mit der Einschränkung sowohl des Bereichs als auch des Wirkungsgrades der Rechtsprechung in Steuersachen, die mit der Abschaffung der Finanzgerichte, mit der Bindung der Rechtsbeschwerde an die besondere Zulassung im Vereinfachungserlaß vom 28. August 1939 zum Durchbruch kam, hat diese Verordnungspraxis das ganze Gefüge von Rechtsetzung und Rechtsschutz in Steuersachen doch stark verändert ...".

Enttäuschung, fast Resignation, spürt man aus diesen Worten.

Anders beurteilte Riewald (2) diese Entwicklung, wenn er ausführt: "Der Nationalsozialismus befreit die Verwaltungsgerichtsbarkeit und insbesondere auch die Spruchfähigkeit in der Steuerverwaltung vom liberalistischen Beiwerk".

Der Begriff des Rechtsstaates und damit das Erfordernis des umfassenden und wirksamen Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen hatte keine Bedeutung mehr. Unter dem Motto der "Vereinfachung" ist überall das beseitigt worden, was in einem Rechtsstaat demokratischer Prägung zu den Grundrechten des Einzelnen gehört (3).

Diese beschämende Entwicklung des Rechtsstaatsgedankens während der nationalsozialistischen Zeit fand mit der Kapitulation der deutschen Wehrmacht am 7. und 8. Mai 1945 ihr Ende.

1) aaO S. 133

2) aaO (1941) S. 307

3) vgl. Wunschel aaO S. 65, der von einem "Rückfall in die Zeit vor mehr als 100 Jahren" spricht.

VI. DIE WIEDERHERSTELLUNG DER FINANZGERICHTS- BARKEIT NACH 1945

1. Rechtsquellenübersicht und Vorbemerkung

Amerikanische Besatzungszone

Württemberg - Baden

Erlasse vom 9. und 15.8.1947 und Rundverfügungen vom 9. und 26.8.1947 (FuSt. 1947 Nr. 137 S. 169, Nr. 138 S. 169 u. 170 und Nr. 139 S. 170), VO Nr. 373 vom 30.8.1949 (Reg.Bl. Württemberg - Baden 1949 S. 201)

Hessen

FGO vom 13.10.1947 (GVBl. S. 108)

Bremen

Erlaß vom 22.3.1948 (nicht veröffentlicht)

Bayern

G vom 19.5.1948 (GVBl. S. 87) und FGO vom 22.10.1948 (Amtsbl. d. B. Staatsministeriums der Finanzen S. 325)

Französische Besatzungszone

Württemberg - Hohenzollern

Rechtsanordnung vom 21.3.1947 (Reg.Bl. S. 102) und G vom 15.12.1952 (GBl. für Baden - Württemberg S. 57)

Baden

VO vom 25.8.1948 (GVBl. S. 111)

Rheinland - Pfalz

G vom 11.8.1949 (GVBl. S. 338)

Saarland

FGO vom 15.5.1951 (Amtsbl. d. Saarl. S. 660), G Nr. 584 vom 12.6.1957 (Amtsbl. d. Saarl. S. 905) und G Nr. 616 vom 28.1.1958 (Amtsbl. d. Saarl. S. 425)

Britische Besatzungszone

MRVO Nr. 175, am 1.2.1949 in Kraft getreten (VOBl. f.d. Brit.Z. 1948 S. 385)

West - Berlin

G. vom 4.1.1951 (VOBl. S. 31), G vom 8.1.1951 (VOBl. S. 46), VO vom 2.3.1951 (VOBl. S. 261) und Rundverfügung vom 10.3.1951 (Steuer- und Zollblatt Berlin S. 13)

Sowjetische Besatzungszone

Anordnung vom 1.4.1947 (ZVOBl. S. 65), Steuerausschuß- und Steuergerichtsordnung vom 3.6.1947 (ZVOBl. S. 67), Abgabengesetz, am 1.1.1950 in Kraft getreten (GBI. Nr. 17/1950 S. 130), G vom 23.7.1952 (GBI. S. 613) und VO vom 13.11.1952 (GBI. Nr. 161/1952 S. 1211)

Bundesfinanzhof

G vom 29.6.1950 (BGBl. 1949/1950 S. 257) und Geschäftsordnung vom 22.11.1957 (BStBl. I S. 582)

Die weitere Entwicklung

G vom 22.10.1957 (BGBl. I S. 1746), Steueränderungsgesetz 1961 vom 13.7.1961 (BGBl. I S. 981)

Nach dem Zusammenbruch des Deutschen Reiches im Jahre 1945 wurde spontan der Ruf laut: "Deutschland soll und will wieder ein Rechtsstaat werden" (1).

Das reine Machtdenken des nationalsozialistischen Staates sollte für alle Zeiten begraben sein. Es ergab sich die Forderung, so schnell und nachdrücklich wie möglich einer Rechtsstaatlichkeit im Sinne eines wohl ausgewogenen Ausgleichs zwischen den Interessen des einzelnen Staatsbürgers und des Staates selbst zu Anerkennung zu verhelfen. Im Hinblick auf die vergangene Rechtsentwicklung ging es dabei in erster Linie darum, dem Rechtsschutzbedürfnis des Einzelnen gerecht zu werden (2).

In dem Beschluß des I. Senats des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Januar 1948 (3) heißt es u. a.:

"Heute aber, da die Persönlichkeitsrechte wieder zur Anerkennung kommen müssen, damit endlich auch die Persönlichkeitswerte sich neu entfalten können, und die Voraussetzungen dafür geschaffen werden müssen, daß die Macht der öffentlichen Gewalten sich nicht wieder ins Unerträgliche auswächst, ist es u. a. auch geboten, ...".

Die Wiederbelebung der Rechtsstaatsidee bei der Neugestaltung der deutschen Rechtsordnung war besonders notwendig bei den sog. Eingriffsverwaltungen wie Polizei- und Finanzverwaltung. Gerade hier mußte das objektive Recht wieder Grundlage und Schranke werden für alle dem Bürger gegenüber getroffenen hoheitlichen Maßnahmen. Dem Betroffenen mußten aber auch wieder Rechtsbehelfe gegeben werden, mit denen er sich gegen die Verletzung seiner Rechte wehren konnte (4). Dabei galt es, vor allem eben im Steuerrecht, die Rechtsmittelbehörden und das Rechtsmittelverfahren nicht bloß im

-
- 1) s. Schefold in StW 1947 Sp. 5
 - 2) vgl. Berger in StW 1948 Sp. 409
 - 3) in StW 1948 Nr. 8
 - 4) vgl. Giese in FR 1946 S. 71 I. Sp.

früheren Ausmaß wiederherzustellen, sondern darüber hinaus weiter auszubauen und besonders die richterlichen Rechtsschutzgarantien zu verstärken. Der gerichtliche Schutz in der Mittelinstanz mußte reformiert werden, und Rechtseinheit und Rechtssicherheit verlangten die Errichtung eines allen Ländern gemeinsamen obersten Steuergerichts (1).

Es mußte gehandelt werden. Das Deutsche Reich selbst hatte durch die Kapitulation der deutschen Wehrmacht am 7./8. Mai 1945 zwar nicht seine Rechtspersönlichkeit, aber seine Handlungsfähigkeit verloren (2). "Deutschland gleicht einem durch ungeheuren Blutverlust geschwächten, von stärksten Fieberschauern geschüttelten Kranken", schrieb Rolf Stödter (3) 1948.

Gleichsam als Treuhänder für Deutschland übten daher die vier alliierten Sieger- und Besatzungsmächte die gesamtdeutsche Staatsgewalt aus. Organe waren die Zonenbefehlshaber und deren gemeinsames Gremium, der Kontrollrat bzw. die alliierte Kommandantur in Berlin.

Die Besatzungsmächte versuchten nun die Gewähr dafür zu schaffen, daß Deutschland nicht mehr ein die Freiheit seiner Bürger und seiner Nachbarn gefährdender Machtstaat wurde (4). Nationalsozialistisches Denken mußte deshalb ausgeremert und für alle Zukunft verhindert werden.

So wurde durch Kontrollratgesetz Nr. 12 vom 11. Febr. 1946 (5) bestimmt:

"Alle deutschen Steuergesetze sind ohne Unterschied der Rasse, des Glaubens, der Staatsangehörigkeit oder der politischen Einstellung anzu-

1) s. Giese aaO S. 72

2) s. z.B. Giese, Deutsches Staatsrecht S. 170 und 171, Koellreutter, Deutsches Staatsrecht S. 25 und bes. Stödter aaO S. 36 - 104

3) aaO S. 274

4) s. Maunz, Deutsches Staatsrecht, S. 1

5) Amtsbl. des Kontrollrats in Deutschland Nr. 4 S. 24, s. hier Art. I

wenden. Alle gesetzlichen Bestimmungen, die mit diesem Grundsatz unvereinbar sind, werden aufgehoben, insbesondere diejenigen, die vorschreiben, daß die deutschen Steuergesetze im nationalsozialistischen Geiste zu verstehen und auszulegen sind".

Damit war der in § 1 StAnpG verankerte nationalsozialistische Auslegungsgrundsatz gefallen.

Durch Kontrollratsgesetz Nr. 36 vom 10. Oktober 1946 (1) wurde u. a. auch der für die Steuerrechtspflege vor 1945 so unheilvolle Erlass des Führers und Reichskanzlers über die Vereinfachung der Verwaltung vom 28. August 1939 aufgehoben.

In dem soeben genannten Kontrollratsgesetz (2) wurde hinsichtlich einer neu zu schaffenden Verwaltungsgerichtsbarkeit bestimmt:

"Zur Entscheidung von Verwaltungssachen werden Verwaltungsgerichte in den einzelnen Zonen und in Berlin errichtet".

Damit war das Startzeichen gegeben, wenn auch zu einer starken Rechtszersplitterung, so doch zu einer Wiederherstellung der Verwaltungs- und damit auch der Finanzgerichtsbarkeit als besonderer Verwaltungsgerichtsbarkeit.

2. Amerikanische Besatzungszone

a) Württemberg - Baden

Die ersten Reaktionen auf das Kontrollratsgesetz Nr. 36 waren der Erlass des Finanzministeriums Hauptabteilung Steuern in Stuttgart für Nord- Württemberg und die Rundverfügung des LFA Baden in Karlsruhe für Nord - Baden vom 9. August 1947 über die Wiedereinfüh-

1) Amtsbl. des Kontrollrats in Deutschland Nr. 11 S. 183, s. hier Art. V Ziff. 1

2) Art. I

rung des Berufungsverfahrens (1). Danach sollten beim Finanzministerium Hauptabteilung Steuern in Stuttgart und beim LFA Baden in Karlsruhe die Finanzgerichte neu besetzt werden und am 1. September 1947 ihre Tätigkeit aufnehmen. Hiermit sollte das seit 1939 geübte Anfechtungsverfahren für Besitz- und Verkehrsteuern wieder in das Berufungsverfahren übergeleitet werden. Ab 1. September 1947 waren die Vorschriften der RAO über das Berufungsverfahren wieder anzuwenden.

Durch Erlaß bzw. Rundverfügung der o. gen. Behörden vom 15. und 26. August 1947 für Nord-Württemberg bzw. für Nord-Baden wurden ab 1. September 1947 für das Anfechtungsverfahren (2) die §§ 299 - 302 RAO und für das Beschwerdeverfahren (3) die §§ 303 - 305 RAO wieder für ausschließlich anwendbar erklärt. Die Entscheidung über die Rechtsbeschwerde (4) wurde dem Obersten Finanzgerichtshof in München übertragen.

Außer der Aufhebung von VO aus der nationalsozialistischen Zeit brachten die gen. Erlasse und Rundverfügungen also keine Neuerungen und Verbesserungen gegenüber den Vorschriften der RAO (5).

b) Hessen

Als erstes deutsches Land schuf Hessen am 13. Oktober 1947 eine Finanzgerichtsordnung (6). Die Finanzgerichtsordnung vom 16. Dezember 1932 (7) wurde aufgehoben (8).

1) FuSt. 1947 Nr. 138 S. 169 und 170

2) FuSt. 1947 Nr. 137 S. 169

3) FuSt. 1947 Nr. 139 S. 170

4) § 305 RAO

5) Die Aufhebung einer Anzahl von VO aus der Zeit von 1941 - 1944 brachte die VO Nr. 373 vom 30. August 1949 (Reg.Bl. 1949 S. 201)

6) GVBl. S. 108

7) RStBl. S. 1121

8) § 10 FGO v. 13.10.1947

Das für das Land Hessen neu zu bildende FG mit dem Sitz in Kassel hatte von der Neubildung an die Geschäfte der früheren FG Kassel und Darmstadt zu übernehmen (1).

Für Besitz- und Verkehrsteuern wurde das Berufungsverfahren wieder eingeführt. Hier ist eine Überleitungsvorschrift der VO (2) hervorzuheben, wonach die Beteiligten, soweit in Besitz- und Verkehrsteuersachen nach dem 15. Oktober 1946 im Anfechtungsverfahren entschieden war, binnen einer Ausschußfrist von zwei Monaten, beginnend mit dem Tage der Verkündigung der VO, nochmalige Entscheidung über die Anfechtung im Berufungsverfahren beantragen konnten. Die im Zeitpunkt der Neubildung des FG anhängigen Anfechtungen in Besitz- und Verkehrsteuersachen waren in das Berufungsverfahren überzuleiten.

Die ständigen Mitglieder des FG in Kassel wurden gem. Art. 127 der Hessischen Verfassung und den dazu ergangenen Ausführungsgesetzen auf Vorschlag des Ministers der Finanzen aus dem Kreise der höheren Finanzbeamten berufen (3). Aus diesem Kreise der ständigen Mitglieder war durch den Finanzminister der Vorsitzende des FG zu bestimmen (4).

Gegenüber dem Rechtszustand vor 1939 brachte die Hessische FGO keine grundsätzlichen Neuerungen.

c) Bremen

Dem Beispiel Hessens folgte das Land Bremen mit dem Durchführungserlaß zum Kontrollratsgesetz Nr. 36 vom 22. März 1948 (5).

1) § 1 Abs. 1 u. 2 aaO

2) § 1 Abs. 3 u. 4 aaO

3) § 4 aaO

4) § 3 Abs. 1 aaO

5) nicht veröffentlicht, s. BT-Drucks. Nr. 127 vom 10.1.1958 (3. Wahlperiode) S. 27

d) Bayern

Das Land Bayern folgte mit dem Gesetz zur Wiederherstellung der Finanzgerichtsbarkeit vom 19. Mai 1948 (1) und der FGO vom 22. Oktober 1948 (2). U. a. wurden auch die §§ 47 - 51 RAO aufgehoben (3).

Soweit es sich um Zölle und Verbrauchsteuern handelte, war das Anfechtungsverfahren, sonst - wie nach der RAO - das Berufungsverfahren gegeben (4).

Zur Entscheidung über das Rechtsmittel der Berufung brachte die Neuregelung FG in München und Nürnberg, deren örtliche Zuständigkeit sich mit den Oberfinanzdirektionsbezirken München und Nürnberg deckten (5).

Hinsichtlich der Unabhängigkeit der Gerichtsmitglieder brachte das Gesetz gegenüber der Regelung der RAO eine Verbesserung. So wurde der Vorsitzende des Gerichts (Finanzgerichtspräsident) vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen auf Lebenszeit ernannt. Der Finanzgerichtspräsident unterstand auch nicht mehr - wie nach der RAO - der Dienstaufsicht des Oberfinanzpräsidenten, sondern unmittelbar der Dienstaufsicht des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen (6). Der Vorsitzende des Gerichts genoß also relativ weitgehende richterliche Unabhängigkeit.

Die beamteten Beisitzer konnten vorzeitig abberufen werden (7). Diese Bestimmung widersprach Art. 87 Abs. 1 der Bayerischen Verfassung, wo es hieß:

"Die Richter können gegen ihren Willen nur kraft richterlicher Entscheidung und nur aus den Gründen und unter den Formen, die ge-

1) GVBl. S. 87

2) Amtsbl. d. B. Staatsministeriums d. Finanzen S. 325

3) § 6 Abs. 1 des Ges. v. 19.5.1948

4) § 4 aaO

5) § 2 Abs. 1 aaO

6) § 12 Abs. 1 FGO v. 22.10.1948

7) § 2 Abs. 4 des Ges. v. 19.5.1948

setzunglich bestimmt sind, dauernd oder zeitweise ihres Amtes enthoben oder an eine andere Stelle oder in den Ruhestand versetzt werden".

Die Gerichtsmitglieder wurden nur auf die Dauer von 6 Jahren ernannt. Das Gesetz erklärte diese "als solche" unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen (1). Die Wendung, daß die Finanzrichter "als solche" unabhängig seien, zeigt, daß eine organisatorische Trennung von Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit auch hier nicht durchgeführt war. Das Gesetz ließ es also durchaus zu, daß den Finanzrichtern - einschließlich des Gerichtsvorsitzenden - Verwaltungsaufgaben übertragen wurden (2).

Die rechtsstaatliche Ausgestaltung der Finanzgerichtsbarkeit ließ daher auch in Bayern viele Wünsche offen.

Auf dem Wege einer Vereinheitlichung der Steuerrechtspflege stellte die Errichtung des Obersten Finanzgerichtshofs in München (3) einen bedeutenden Fortschritt dar. Schon im Juli 1945 erwirkte Bayern bei der amerikanischen Militärregierung die Genehmigung zur Errichtung dieses Gerichtshofs, dessen organisatorischer und personeller Aufbau sich an den ehemaligen RFH anlehnte (4). Für ihn galten die Bestimmungen der §§ 52 - 66 RAO entsprechend, insbesondere mit der Maßgabe, daß der Präsident und die Mitglieder durch den Bayerischen Ministerpräsidenten ernannt wurden (6).

Die Zuständigkeit dieses Steuergerichts war zunächst auf Bayern beschränkt, doch seit Beginn des Jahres 1947 wurde sie durch Vereinbarungen zwischen der bayerischen und den beteiligten übrigen Landesregierungen auf die gesamte amerikanische Zone erstreckt. Bestrebungen, seine Zuständigkeit durch ein Gesetz des Wirtschaftsrats

1) § 2 Abs. 3 aaO

2) vgl. Berger, Der Steuerprozeß, S. 69

3) § 5 Abs. 1 des Ges. v. 19.5.1948

4) s. hierzu und zu folg. Schwarz aaO S. 60

5) § 5 Abs. 2 des Ges. v. 19.5.1948

6) § 5 Abs. 2 des Ges. v. 19.5.1948

auch auf die britische Zone auszudehnen, waren deshalb ohne Erfolg, weil das damals entstehende Grundgesetz die Errichtung von oberen Bundesgerichten vorsah, und man vermeiden wollte, der künftigen Rechtsgestaltung durch ein Gesetz des Wirtschaftsrats vorzugreifen.

Die Zuständigkeit des Obersten Finanzgerichtshofs in München endete, als der durch Gesetz vom 29. Juni 1950 (1) errichtete Bundesfinanzhof am selben Ort seine Tätigkeit aufnahm (2).

3. Französische Besatzungszone

a) Württemberg - Hohenzollern

Für das Land Württemberg - Hohenzollern brachte die Rechtsanordnung über die Wiedereinführung des Berufungsverfahrens in Steuer-sachen und über die Errichtung eines Finanzgerichts vom 21. März 1947 (3) die Wiederherstellung der Finanzgerichtsbarkeit. Die Rechtsanordnung sah ein FG mit dem Sitz in Tübingen vor, das an die Landesdirektion der Finanzen anzugliedern war (4). Im wesentlichen stimmten die Vorschriften dieser Rechtsanordnung mit den entsprechenden Bestimmungen der RAO und der FGO vom 16. Dezember 1932 (5) - auf letztere wurde verwiesen (6) - überein.

Das FG in Tübingen war nicht nur erste, sondern auch zugleich letzte Rechtsmittelinstanz in Steuersachen; gegen seine Entscheidung war also ein weiteres Rechtsmittel nicht gegeben (7).

1) BGBl. S. 257

2) § 7 Abs. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 des Ges. v. 29.6.1950; danach begann die Tätigkeit des BFH am 1.9.1950.

3) Reg. Bl. S. 102

4) § 2 der Rechtsanordnung

5) RGBl. S. 552, RStBl. S. 1121

6) §§ 1, 5 der Rechtsanordnung

7) § 7 aaO

Wenn man die Bestimmungen der Rechtsanordnung des Landes Württemberg - Hohenzollern mit den entsprechenden Regelungen der amerikanischen Zone vergleicht, kommt man zu dem unerfreulichen Ergebnis, daß hier der Rechtsstaatsgedanke in noch geringerem Maße verwirklicht war. Ließen die Regelungen der übrigen Länder auch vieles zu wünschen übrig, so hatte man hier einfach die Situation vor 1933 wieder aufgenommen. An eine Weiterentwicklung des Rechtsschutzes, gerade nach dem Zusammenbruch des nationalsozialistischen Systems, scheint der Gesetzgeber dieses Landes nicht gedacht zu haben. Der Auftrag des Art. I des Kontrollratsgesetzes Nr. 36 vom 10. Oktober 1946 (1) war für ihn anscheinend nur eine unangenehme Pflicht.

Nach der Neubildung des Südweststaates Baden - Württemberg wurde das FG Tübingen durch Gesetz über die Aufhebung des Finanzgerichts Württemberg - Hohenzollern vom 15. Dezember 1952 (2) aufgelöst und sein Bezirk dem Bezirk des FG Stuttgart zugeteilt.

b) Baden

Auch der Badische Gesetzgeber machte es sich einfach. In der Landesverordnung zum Vollzug des Kontrollratsgesetzes Nr. 36 über Verwaltungsgerichte vom 25.8.1948 (3) wurde bestimmt, die Vorschriften der RAO über das Berufungsverfahren vom 1. Juli 1948 an wieder anzuwenden (4). Außerdem wurde bestimmt, die Vorschriften der FGO vom 16. Dezember 1932 (5) bei der Wiedererrichtung des FG sinngemäß anzuwenden (6).

1) Amtsbl. des Kontrollrats Nr. 11 S. 183

2) GBl. für Baden - Württemberg S. 57, s. hier § 1 aaO

3) GVBl. S. 111

4) § 1 der VO

5) RGBL. S. 552, RStBl. 1121

6) § 2 der VO v. 25.8.1948

Die am 1. Juli 1948 bei den FÄ und beim Ministerium der Finanzen - Abteilung für Steuern und Finanzen - anhängigen Anfechtungen in Besitz- und Verkehrsteuersachen waren als Einsprüche anzusehen und gemäß den Bestimmungen der §§ 229, 259 RAO zu behandeln (1).

Es wirkt erstaunlich, daß von den Bestimmungen des § 19 der Steuervereinfachungsverordnung vom 14. September 1944 (2) nur die Absätze 1 und 2 aufgehoben wurden, nicht aber die des Abs. 3. Wie o. bereits ausgeführt wurde, bedeutete diese Bestimmung die Möglichkeit einer schrankenlosen Fehlerberichtigung durch die Finanzbehörden und damit der für die Rechtssicherheit gerade im Steuerrecht so wichtigen Rechtskraft. Im übrigen gilt hier das o. für die Situation in Württemberg - Hohenzollern Gesagte. Auch Baden hat die Gelegenheit nicht wahrgenommen, seine Finanzgerichtsbarkeit in rechtsstaatlichem Sinne weiterzuentwickeln.

c) Rheinland - Pfalz

Durch Landesgesetz über die Errichtung eines Finanzgerichts für das Land Rheinland - Pfalz vom 11. August 1949 (3) wurde für den Bereich dieses Landes ein FG mit dem Sitz in Neustadt (Haardt) (4) gebildet (5). Das Gesetz führte für die in der RAO vorgesehenen Fälle das Berufungsverfahren wieder ein. Hierfür und für die Zusammensetzung des FG sollten die einschlägigen Vorschriften der RAO gelten (6).

Wie wenig dem Gesetzgeber auch hier rechtsstaatliche Belebung und Ausgestaltung der Steuerrechtspflege und damit der Rechtsschutz des

1) § 3 aaO

2) RGBL. S. 202, RStBl. S. 577

3) GVBl. S. 338

4) Der Ort heißt heute: Neustadt a.d. Weinstraße

5) § 1 des G v. 11.8.1949

6) § 3 Abs. 1 aaO

Staatsbürgers am Herzen lag, beweist die Schlußbestimmung des dürftigen Gesetzes (1), wo es heißt:

"Bis zur Errichtung eines Obersten Finanzgerichtshofs für das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ist gegen die Entscheidung des Finanzgerichts ein weiteres Rechtsmittel nicht gegeben".

Diese Bestimmung ist vor allem im Hinblick auf das Anfechtungsverfahren zu bedauern, wo es also "bis zur Errichtung eines Obersten Finanzgerichtshofs" überhaupt keine unabhängige gerichtliche Instanz gab. Wenn man schon für eine Übergangszeit außer dem FG keine weitere Rechtsmittelinstanzen vorsehen wollte, so wäre es im Interesse des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen unbedingt erforderlich gewesen, wenigstens dort, wo es sich um Zölle und Verbrauchsteuern handelte, den Weg zum FG zuzulassen. Was das Anfechtungsverfahren anlangte, war man hier in eine Zeit reiner "Administrativjustiz" zurückgefallen.

Es fällt auf, daß man in den Jahren nach 1945 in allen Ländern der französischen Besatzungszone besonders wenig darum besorgt war, den Rechtsschutz des Steuerzahlers auszubauen. Daß hier die Militärregierung die Initiative und Aktivität des Gesetzgebers in besonderem Maße behinderte, ist wohl kaum anzunehmen. Die Regelung von Rheinland - Pfalz vom 11. August 1949 befriedigt um so weniger, wenn man bedenkt, daß diese nach Schaffung unseres Grundgesetzes (2) erfolgte.

Abgesehen davon, daß die Länder der amerikanischen Zone mit dem Obersten Finanzgerichtshof in München eine Rechtsbeschwerdeinstanz für Steuersachen hatten, muß für sie und mit ganz besonderem Nachdruck eben für die Länder der französischen Zone zusammenfassend festgestellt werden, daß ihre Finanzgerichtsbarkeit sowohl hinsichtlich der Organisation der FG als auch des Umfanges ihrer Zuständig-

1) § 3 Abs. 2 aaO

2) 23. Mai 1949

keit den rechtsstaatlichen Anforderungen nicht voll genügte (1).

4. Saarland

Die Finanzgerichtsbarkeit des Saarlandes regelte die Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 15. Mai 1951 (2). Diese trat am 1. Juni 1951 in Kraft (3).

Danach wurde in Saarbrücken ein FG mit der Bezeichnung "Finanzgericht des Saarlandes" eingerichtet (4). Das FG wurde von einem Finanzgerichtspräsidenten geleitet, der die Befähigung zum Richteramt haben mußte. Die Kammern des Gerichts entschieden in der Besetzung von 5 Mitgliedern. Diese waren:

1. der Finanzgerichtspräsident als Vorsitzender oder ein Beamter der Finanzverwaltung als stellvertretender Vorsitzender,
2. ein weiterer Beamter der Finanzverwaltung als beamteter Beisitzer (ständiges Mitglied) und
3. drei ehrenamtliche Beisitzer (5).

Auch wenn die FGO die Mitglieder des Gerichts "als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen" (6) erklärte, zeigt doch schon die Besetzung des FG, daß es tatsächlich mit dieser Unabhängigkeit nicht zum besten bestellt sein konnte.

Der Finanzgerichtspräsident unterstand der allgemeinen Dienstaufsicht des Ministers für Finanzen und Forsten und war ihm für die Geschäftsführung des FG verantwortlich (7).

1) vgl. BT-Drucks. Nr. 127 vom 10. Januar 1958 (3. Wahlperiode) S. 27

2) Amtsblatt des Saarlandes (Bulletin Officiel de la Sarre) 1951 S. 660

3) § 12 der FGO

4) § 1 Abs. 1 aaO

5) § 2 Abs. 2 aaO

6) § 2 Abs. 2 aaO

7) § 3 Abs. 1 aaO

Obwohl für die beteiligten Beamten der Finanzverwaltung die Befähigung zum Richteramt verlangt wurde (1), kann auf Grund der Verknüpfung von Verwaltungs- und Rechtsprechungsfunktion dieser Person nicht von unabhängiger Gerichtsbarkeit gesprochen werden. Durch die Bestellung des stellvertretenden Vorsitzenden und der beamteten Beisitzer (ständige Mitglieder) für die Dauer ihres Hauptamtes war auch die für einen Richter erforderliche Unabsetzbarkeit und Unversetzbarkeit nicht gegeben.

Die FGO vom 15. Mai 1951 entsprach also keineswegs rechtsstaatlichen Anforderungen.

Das Gesetz Nr. 584 über steuerliche Maßnahmen im Saarland (StMG) vom 12. Juni 1957 (2) brachte u. a. die Übernahme bundesrechtlicher Vorschriften (3) und Sonderbestimmungen für die Übergangszeit bis zur wirtschaftlichen Eingliederung des Saarlandes in die Bundesrepublik Deutschland (4).

Erst durch das Gesetz Nr. 616 über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit des Saarlandes (FinGG) vom 28. Januar 1958 (5) wurde die notwendige rechtsstaatliche Verbesserung der Finanzgerichtsbarkeit durchgeführt.

Das FG des Saarlandes wurde zu einem unabhängigen, von den Verwaltungsbehörden getrennten Gericht erklärt (6). Weiter brachte das Gesetz an Verbesserungen: Die Ernennung der Richter auf Lebenszeit, das Verbot, den Finanzrichtern Verwaltungsgeschäfte außerhalb

1) § 4 S. 3, § 5 Abs. 2 S. 3 aaO

2) Amtsbl. d. Saarl. S. 905

3) Teil XVII Art. 93

4) Art. 94, danach (Ziff. 1) fand z.B. das Gesetz über den Bundesfinanzhof vom 29.6.1950 (BGBl. S. 257) keine Anwendung.

5) Amtsbl. d. Saarl. S. 425, das G trat am 1.1.1958 in Kraft (§ 5 des G)

6) § 1 FinGG

der Gerichtsverwaltung zu übertragen und die Geltung der Vorschriften des Gerichtsverfassungsgesetzes für die Rechtsstellung der Richter des FG.

5. Britische Besatzungszone

Die erste zoneneinheitliche Regelung brachte die Verordnung Nr. 175 der Militärregierung Deutschland - Britisches Kontrollgebiet -, betreffend die Wiedererrichtung von Finanzgerichten (1). Die VO trat am 1. Februar 1949 in Kraft (2) und galt für die ganze britische Zone.

Die MRVO Nr. 175 stellt den ersten gesetzgeberischen Versuch nach 1945 dar, die neu zu schaffende Finanzgerichtsbarkeit weitgehend rechtsstaatlich auszugestalten. Die VO brachte also mannigfache und beachtliche Verbesserungen des steuerlichen Rechtsschutzes. In gewisser Weise setzte sie auf dem Gebiet der Steuerrechtspflege eine fruchtbare Revolution in Gang, die bis zum Erlass einer bundeseinheitlichen FGO nicht zur Ruhe kam. Die VO brachte die Errichtung von folgenden FG:

In Hamburg für das Gebiet der Freien und Hansestadt Hamburg, in Kiel für das Gebiet des Landes Schleswig - Holstein, in Hannover für das Gebiet des Landes Niedersachsen, in Münster für den Amtsbezirk des Oberfinanzpräsidenten in Münster und in Düsseldorf für den Rest des Landes Nordrhein - Westfalen.

Beachtlich war bereits die Bestimmung, diese Gerichte getrennt von

1) VOBl. f.d.Brit. Z. 1948 S. 385; vorher war bereits durch VO Nr. 165 (VOBl. f.d.Brit. Z. 1948 S. 263, am 15.9.1948 in Kraft getreten, s. § 120 der VO) die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der britischen Zone umfassend und fortschrittlich geregelt worden.

2) § 29 VO 175

den Finanzverwaltungsbehörden zu errichten (1).

Was die Unabhängigkeit der Gerichtsmitglieder anlangt, so war bestimmt, daß nicht nur die Vorsitzenden - wie z.B. in Bayern -, sondern alle beamteten Mitglieder der FG hauptamtlich und auf Lebenszeit ernannt wurden (2). Diese durften auch nicht nebenamtlich in der Verwaltung beschäftigt werden (3). In der VO 175 findet sich daher auch nicht die in den meisten anderen Gesetzen wiederkehrende Bestimmung, daß die Finanzrichter nur "als solche" unabhängig seien.

Die Dienstaufsicht über ein FG übte der jeweilige Gerichtspräsident aus (4). Oberste Dienstaufsichtsbehörde war der Landesfinanzminister (5).

Die in den meisten entsprechenden Gesetzen und VO wiederkehrende Bestimmung: "Die Finanzgerichte sind unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen" bekommt in der MRVO Nr. 175 besondere Glaubwürdigkeit.

An die Qualifikation der beamteten Mitglieder eines FG stellte die VO besondere Anforderungen. Neben der Befähigung zum Richteramt oder zum höheren Verwaltungsdienst wurde eine mindestens dreijährige Tätigkeit als Richter, Steuerberater etc. gefordert (6). Auf die persönliche Rechtsstellung der beamteten Mitglieder der FG waren die für die Richter der ordentlichen Gerichte geltenden Vorschriften entsprechend anwendbar mit der Maßgabe, daß an Stelle der obersten Justizverwaltung der Landesfinanzminister trat (7). Damit wurde das rechtsstaatliche Gebot der Trennung von Rechtsprechung und Verwaltung in der Mittelinstanz erfüllt, und es bestanden von da an auch

1) § 1 Abs. 1 VO 175

2) § 8 Abs. 1 aaO

3) § 8 Abs. 2 aaO

4) § 4 Abs. 1 aaO

5) § 4 Abs. 2 aaO

6) § 9 aaO

7) § 10 aaO

auf dem Gebiet der Steuerrechtspflege Rechtsmittelinstanzen, deren Mitglieder richterliche Unabhängigkeit genossen (1).

Die ehrenamtlichen Mitglieder waren für das einzelne Gericht für die Dauer von 5 Jahren durch einen Ausschuß zu wählen (2). Auch an sie stellte die VO strenge Anforderungen. Ihre Stellung war in der VO umfassend geregelt (3).

Außergewöhnlich mutig und fortschrittlich war die Beseitigung des Anfechtungsverfahrens und die Erstreckung des Berufungsverfahrens auch auf Fälle, in denen es sich um Zölle und Verbrauchsteuern handelte (4). Seit der Schaffung der RAO im Jahre 1919 hielt man mit kaum ausreichender Begründung am Anfechtungsverfahren fest, obwohl - wie o. bereits betont - nicht einzusehen ist, warum hinsichtlich des Rechtsschutzes ein grundsätzlicher Unterschied zwischen Zöllen und Verbrauchsteuern einerseits und den übrigen Steuern andererseits bestehen sollte. Es ist als ein besonderes Verdienst der VO 175 anzusehen, auch bei Zöllen und Verbrauchsteuern die Berufung zu den FG zugelassen zu haben.

Eine wichtige Neuerung stellte auch die Vorschrift dar, wonach das Verfahren in Beschwerdesachen die Vorschriften der §§ 303, 304 Abs. 1 und 305 Abs. 2 RAO mit der Maßgabe galten, daß in § 304 Abs. 1 an Stelle der nächsthöheren Behörde das FG trat (5). Die §§ 17, 18 i. V. m. § 21 der VO ergaben somit eine Zuständigkeit der FG, die einer finanzgerichtlichen Generalklausel schon sehr nahe kam (6).

Über die Rechtsmittel der Beschwerde und Berufung gegen erstin-

1) vgl. Schwarz aaO S. 71

2) § 12 Abs. 1 VO 175

3) §§ 11 - 16 MRVO Nr. 175

4) § 17 Abs. 1 a) aaO

5) § 21 Abs. 2 aaO

6) so a. Schwarz aaO S. 73, Bachof in SJZ 1949 Sp. 394 Anm. 82: "... und damit praktisch zu einer Art von verwaltungsgerichtlicher Generalklausel gelangt".

stanzliche Entscheidungen der FG entschieden die Oberverwaltungsgerichte (1). Die Entscheidung über Rechtsbeschwerden wurde für die Länder der britischen Zone einer besonderen Rechtsbeschwerdestelle bei der Finanzleitstelle in Hamburg übertragen (2).

Insgesamt kann von der MRVO Nr. 175 gesagt werden, daß sie in einem erfreulichen Maße die Entwicklung des Rechtsstaatsgedankens im Rechtsmittelverfahren des Steuerrechts gefördert hat.

6. West - Berlin

Eine besondere Regelung erfuhr die Finanzgerichtsbarkeit in West - Berlin (3). Durch das Gesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit vom 8. Januar 1951 (4) wurde die Finanzgerichtsbarkeit ab 1. März 1951 (5) in die allgemeine Verwaltungsgerichtsbarkeit einbezogen. Bis dahin bestand seit dem Zusammenbruch im Mai 1945 ein Rechtsschutz in Steuersachen nur bei den Verwaltungsgerichten im amerikanischen und britischen Sektor. Durch das Gesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit in den Bezirken Wedding und Reinickendorf von Berlin vom 4. Januar 1951 (6) wurde bestimmt, daß Klagen für den Bereich des französischen Sektors beim Bezirksverwaltungsgericht des britischen Sektors zu erheben waren (7).

Seit 1. März 1951 war die Finanzgerichtsbarkeit gegeben für die von

1) § 27 c) VO Nr. 165 (VOBl. f.d. Brit. Z. 1948 S. 263)

2) StuzBl. 1946 S. 1 u. 29; genaue Bezeichnung dieser Stelle: Leitstelle der Finanzverwaltung für die Britische Zone.

3) vgl. zu folg. Boyens in FR 1951 S. 198 ff. und Gerhardt in Wpg. 1952 S. 34

4) VOBl. I S. 46, s. §§ 29 - 37 des Gesetzes, s.a. die Erste Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Verwaltungsgerichtsbarkeit vom 2.3.1951 (VOBl. I S. 261) und die Rundverfügung Nr. 106/51 des LFA Berlin vom 10. März 1951 (Steuer- und Zollblatt Berlin S. 13)

5) Tag des Inkrafttretens des Ges. v. 8.1.1951

6) VOBl. I S. 31

7) s. hierzu Fechner aaO S. 51

den Finanz- und Zollämtern verwalteten öffentlichen Abgaben, soweit sie nicht auf Grund des preußischen Kommunalabgabengesetzes erhoben wurden (1).

Mit der eben gen. Ausnahme hatte nun in den Fällen, in denen nach der RAO das FG zuständig war, das Verwaltungsgericht zu entscheiden (2). Gegen die Entscheidung des Verwaltungsgerichts war die Rechtsbeschwerde zum Oberverwaltungsgericht (3) gegeben (4). Dieses Rechtsmittel war auch zulässig gegen die Anfechtungsentscheidung des Landesfinanzamtes, also in Zoll- und Verbrauchsteuersachen (5). Das Berliner Oberverwaltungsgericht war also für seinen Zuständigkeitsbereich neben dem BFH und unabhängig von diesem als höchstes FG tätig (6).

Ein Kuriosum enthält das Gesetz insofern, als für den Inhalt und die Form der Klage zum Verwaltungsgericht die §§ 63 und 66 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltung vom 30. Juli 1883 (7) für anwendbar erklärt wurden (8).

Im ganzen gesehen brachte das Gesetz - wie die Regelungen in den meisten Ländern und Zonen - keinen gegenüber der Rechtsmittelregelung der RAO verbesserten Rechtsschutz in Steuersachen (9).

-
- 1) Dies waren vor allem: Die Vergnügungssteuer, die Getränkesteuer, die Schankerlaubnissteuer, die Hundesteuer und die Straßenreinigungsgbühr.
 - 2) Nach der Aufhebung der früheren Verwaltungsgerichte im amerikanischen und britischen Sektor bestand in Berlin nur ein einziges Verwaltungsgericht.
 - 3) Verwaltungsgericht und Oberverwaltungsgericht waren in dem Gebäude des ehemaligen Preußischen Oberverwaltungsgerichts in der Hardenbergstraße (am Zoo) untergebracht.
 - 4) §§ 35 und 36 des G v. 8.1.1951
 - 5) § 34 aaO
 - 6) Zur Unhaltbarkeit dieser Lage s. Boyens aaO S. 198
 - 7) GS S. 195
 - 8) § 33 des G v. 8.1.1951
 - 9) vgl. Boyens aaO S. 199 r. Sp.: "... das leider wenig glücklich gefaßte Berliner G. über die Verwaltungsgerichtsbarkeit ... Dieses Gesetz ist .. lückenhaft und bedarf in einer Reihe von Punkten der Ergänzung".

Seit dem 17. Juni 1952 ist auch in West-Berlin für die Rechtsbeschwerde in Steuersachen (1) der BFH in München zuständig (2). Nach den in Anm. 3 gen. Bestimmungen galt bis zum Inkrafttreten einer bundesgesetzlichen Regelung der Finanzgerichtsbarkeit (3) das Verwaltungsgericht Berlin als Finanzgericht.

7. Sowjetische Besatzungszone

In Vollzug des Art. IV des Kontrollratsgesetzes Nr. 36 erließ der Präsident der Deutschen Zentralfinanzverwaltung in der sowjetischen Besatzungszone am 1. April 1947 eine "Anordnung zur Regelung des Rechtsmittelverfahrens in Steuersachen" (4). Wie in der britischen Besatzungszone, so wurde also auch hier eine zoneneinheitliche Regelung getroffen.

Im wesentlichen schloß sich die Anordnung an die Bestimmungen der RAO an. Für Steuern, soweit sie nicht Zölle und Verbrauchsteuern waren, wurde das Berufungsverfahren der RAO wieder eingeführt (5). Neben dem Einspruch an das FA und der Berufung an das Steuergericht gab es jedoch kein weiteres Rechtsmittel mehr. Die Berufungs-

-
- 1) mit Ausnahme der Baunotabgabe, der Notabgabe vom Betriebsvermögen in Berlin (West) und von Gemeindeabgaben - ohne Grundsteuer und Gewerbesteuer -, s. § 8 Abs. 2 des Dritten Überleitungsgesetzes vom 4.1.1952 (BGBl. S. 1)
 - 2) s. Art. I Abs. 1 des Gesetzes zur Übernahme des G über die Stellung des Landes Berlin im Finanzsystem des Bundes (Drittes Überleitungsgesetz) vom 12.6.1952 (VOBl. f. Berlin S. 393) i. V. m. §§ 9 Abs. 1, 19 Abs. 1 des G über die Stellung des Landes Berlin im Finanzsystem des Bundes (Drittes Überleitungsgesetz) vom 4.1.1952 (BGBl. S. 1 und der Bekanntmachung der Aufhebung von Vorschriften des G über die Stellung des Landes Berlin im Finanzsystem des Bundes (Drittes Überleitungsgesetz) durch die Alliierte Hohe Kommission vom 31.1.1952 (BGBl. S. 115)
 - 3) Art. 108 Abs. 5 GG
 - 4) ZVOBl. 1947 S. 65
 - 5) § 1 der Anordnung

entscheidung des Steuergerichts war also endgültig (1). Diese Beschränkung des Rechtsschutzes, die sich vor allem für das Anfechtungsverfahren durch das Fehlen jeglicher Gerichtsstanz so drastisch auswirkte, kann nur bedauert werden. Die o. zu der Situation in Rheinland - Pfalz gemachten entsprechenden Ausführungen gelten deshalb auch hier.

Über Steuerausschüsse enthielt die Anordnung ausführliche Bestimmungen (2).

In entsprechender Anwendung der §§ 47 - 51 RAO war dem Finanzminister der Landesregierung ein Steuergericht angegliedert (3). Die Steuerausschüsse und das Steuergericht waren bis zum 1. Juni 1947 zu bilden. Für sie brachte die Steuerausschuß- und Steuergerichtsordnung des Präsidenten der Deutschen Zentralfinanzverwaltung in der sowjetischen Besatzungszone vom 3. Juni 1947 (4) nähere Bestimmungen. Diese brachten gegenüber der Situation von 1939 keine rechtsstaatlichen Verbesserungen. Vielmehr war der Rechtsschutz durch das Fehlen einer Revisionsinstanz stark eingeschränkt.

Da auf die Verhältnisse in der sowjetisch besetzten Zone in einem späteren Abschnitt der Arbeit nicht mehr eingegangen wird, soll die weitere Entwicklung kurz an dieser Stelle aufgezeigt werden:

Am 9. Febr. 1950 hat die Provisorische Volkskammer der Deutschen Demokratischen Republik das "Gesetz über die Abgaben der Republik und der übrigen Gebietskörperschaften sowie über die Errichtung einer Abgabenverwaltung der Republik (Abgabengesetz)" (5) beschlossen. Das Gesetz trat am 1. Januar 1950 in Kraft und galt für Zölle, Steuern und sonstige Abgaben (6).

1) § 2 aaO

2) §§ 3 - 7 aaO

3) § 8 Abs. 1 aaO

4) ZVOBl. S. 67

5) GBl. Nr. 17/1950 S. 130

6) § 1 des G v. 9.2.1950

Als Rechtsmittel bei Besitz- und Verkehrssteuern gab es den Einspruch, die Berufung und in Fällen von grundsätzlicher Bedeutung - nach Zustimmung des Leiters der Landesfinanzdirektion - die Rechtsbeschwerde (1).

Über den Einspruch entschied die den Abgabenbescheid erlassende Behörde (2). Über das Rechtsmittel der Berufung entschieden bei Berufungen gegen Einspruchsbescheide der FÄ und Hauptzollämter die Landesfinanzgerichte (3). Diese waren den Landesfinanzdirektionen angegliedert (4).

Bei Berufungen gegen Einspruchsentscheidungen der Landesfinanzdirektionen und der Deutschen Zentralfinanzdirektion entschied das Zentralfinanzgericht (5). Dieses Gericht, das auch über die Rechtsbeschwerde zu entscheiden hatte (6), war der Deutschen Zentralfinanzdirektion angegliedert.

Die jeweilige Angliederung der FG an die Verwaltungsbehörden beweist, wie wenig man hier bemüht war, unabhängige Gerichte zu schaffen.

Bei Zöllen und Verbrauchsteuern sowie sonstigen Abgaben war lediglich die Beschwerde gegeben, die die den Abgabenbescheid erlassende Behörde, wollte sie der Beschwerde nicht abhelfen, der nächsthöheren Behörde zur Entscheidung vorzulegen hatte (7). Diese Behörde entschied endgültig. Über das Rechtsmittel der Beschwerde gegen Bescheide der Deutschen Zentralfinanzdirektion entschied diese ebenfalls endgültig.

Das Rechtsmittelverfahren bei Zöllen, Verbrauchsteuern und sonstigen Abgaben war also ein reines Verwaltungsverfahren. Von einem umfas-

1) § 14 Ziff. 1 a) - c) aaO

2) § 15 aaO

3) § 16 Ziff. 1 aaO

4) § 19 Abs. 1 aaO

5) § 16 Ziff. 2 aaO

6) § 17 aaO

7) §§ 14 Ziff. 2, 18 Abs. 1 aaO

senden und wirksamen Rechtsschutz kann hier nicht gesprochen werden. Anscheinend war man der Auffassung, daß die Verwaltungsbehörden im Bereich dieser Abgaben derart "linientreu" arbeiteten, daß zur Verwirklichung einer "sozialistischen Gesetzlichkeit" unabhängige Gerichte vollkommen überflüssig seien.

Die weitere Entwicklung wurde dann maßgeblich bestimmt durch das Gesetz über die weitere Demokratisierung des Aufbaus und der Arbeitsweise der staatlichen Organe in den Ländern der Deutschen Demokratischen Republik vom 23. Juli 1952 (1).

In der Präampel zu diesem Gesetz heißt es u. a. :

"Deshalb ist die alte administrative Gliederung, selbst mit den nach 1945 vorgenommenen Änderungen, jetzt zu einer Fessel der neuen Entwicklung geworden. Die örtlichen Organe der Staatsgewalt müssen deshalb so reorganisiert werden, daß der Staatsapparat die Möglichkeit erhält, den Willen der Werktätigen, der in den Gesetzen der Deutschen Demokratischen Republik zum Ausdruck gebracht ist, unverbrüchlich zu erfüllen und, gestützt auf die Initiative der Massen, eine Politik des werktätigen Volkes durchzuführen ..".

Die radikale politisch - ideologische Ausrichtung des gesamten öffentlichen Lebens, getragen von der Machtpolitik einer Partei, haben wir nach 1933 erleben müssen. In der sowjetisch besetzten Zone erleben wir die Neuauflage eines totalitären Staates. "Der Wille der Werktätigen" ist alles, der des einzelnen Menschen nichts. Was die Werktätigen wollen, bestimmt jedoch die Partei (2). Für ihre Willkürherrschaft gibt es keine Grenzen. Rechtsstaatliches Denken und damit ein umfassender und wirksamer Rechtsschutz kann da nur unerwünschte Erscheinung einer freiheitlich - individualistischen Rechts- und Staatsauffassung sein.

1) GBl. S. 613

2) Sozialistische Einheitspartei Deutschlands (SED)

Wie sich die Deutsche Demokratische Republik den Rechtsschutz des Staatsbürgers in Abgabensachen vorstellt, hat sie in der Verordnung über die Rechte der Bürger im Verfahren der Erhebung von Abgaben (Nachprüfungsverfahren der Abgabenverwaltung) vom 13. November 1952 (1) zum Ausdruck gebracht. In § 1 dieser VO heißt es:

"Die Bürger der Deutschen Demokratischen Republik haben das Recht, im Verfahren der Erhebung von Abgaben unmittelbar bei den Abgabenbehörden Einspruch, Beschwerde oder Berufung einzulegen".

Über diese Rechtsmittel entschieden in der Reihenfolge ihrer Nennung der Rat des Kreises, der Rat des Bezirkes und der Minister der Finanzen (2). Auch die Verpflichtung dieser Rechtsmittelbehörden, die Rechtsmittel der Bürger "eingehend und gewissenhaft zu überprüfen und danach auf der Grundlage der gesetzlichen Bestimmungen ... die Entscheidung zu treffen und den Bürgern eine Begründung für die Entscheidung zu geben" (3), kann die fatale Tatsache nicht wegschaffen, daß durch die VO vom 13. Nov. 1952 jegliche Finanzgerichtsbarkeit beseitigt wurde. Unwillkürlich wird man dabei an den "Erlaß des Führers und Reichskanzlers über die Vereinfachung der Verwaltung" vom 28. Aug. 1939 erinnert, der ebenfalls die FG abgeschafft hatte. Damit wurden also die Bürger in der sowjetisch besetzten Zone jeden echten Rechtsschutzes in Steuersachen beraubt.

Verwaltungsgerichtsbarkeit ist aber ein wesentlicher Bestandteil jedes Rechtsstaates (4). Erst dann, wenn ein von der staatlichen Einflusssphäre unabhängiger Rechtsschutz gegeben ist, besteht für den Bürger die Gewähr, seine Rechte wahrzunehmen. Allein eine solche Sicherung kann einen Staat vor Willkürherrschaft bewahren. Ohne eine Verantwortlichkeit für die Ausübung seiner Macht und ohne richter-

1) GBl. Nr. 161/1952 S. 1211

2) §§ 3 - 5 der VO v. 13.11.1952

3) § 10 aaO

4) Fleiner/Giacometti aaO S. 905 bezeichnen die Verwaltungsgerichtsbarkeit als einen "Eckpfeiler des Rechtsstaates"

liche Kontrolle ist ein Rechtsstaat nicht vorstellbar (1).

Darüber schien sich auch der Verfassungsgeber der Deutschen Demokratischen Republik im klaren zu sein, als er in Art. 138 seiner Verfassung vom 7. Oktober 1949 (2) u. a. bestimmte:

"Dem Schutz der Bürger gegen rechtswidrige Maßnahmen der Verwaltung dienen die Kontrolle durch die Volksvertretungen und die Verwaltungsgerichtsbarkeit. Aufbau und Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte werden durch Gesetze geregelt ..".

Zu solchen leeren Worten gehörten z.B. auch die Ausführungen von Justizminister Hilde Benjamin in "Neue Justiz" von 1962 (3), wenn es dort heißt:

"So werden unsere Gerichte in ihrer täglichen Arbeit die Feststellung im Entwurf des Parteiprogramms beweisen: "Unser Staat, der Gerechtigkeit gegen jedermann übt, der - zum erstenmal in der deutschen Geschichte - Freiheit, Gleichberechtigung und Menschenrechte seiner Bürger achtet und sichert, ist der deutsche Rechtsstaat".

Welche Bedeutung hat noch eine Verfassung, wenn Verordnungen und Gesetze Recht sind, die zu dieser in krassem Widerspruch stehen? Welche Bedeutung hat Art. 138 der Verfassung der DDR, wenn durch eine VO (4) das Rechtsmittelverfahren in Steuersachen geregelt werden kann, ohne einen gerichtlichen Schutz des Bürgers vorzusehen? Welche Bedeutung hat diese Verfassungsbestimmung, wenn Ende 1952 die Verwaltungsgerichte sogar auf Grund mündlicher (!) Verfügung - zufolge einer internen Anweisung des Innenministeriums der DDR -

1) vgl. Friedenau aaO S. 79

2) GBl. S. 5; es liegt hier die Verfassung zugrunde in d.F.d.G zur Ergänzung der Verfassung vom 6.10.1955 (GBl. I S. 653), des G zur Auflösung der Länderkammer v. 8.12.1958 (GBl. I S. 867) und des G über die Bildung des Staatsrates der DDR vom 12.9.1960 (GBl. I S. 505).

3) S. 762 I. Sp. u.

4) s. die VO v. 13.11.1952 (GBl. Nr. 161/1952 S. 1211)

ihre Tätigkeit einstellen mußten? (1)

Die geschriebene Verfassung der DDR war und ist noch größtenteils ihrer Struktur und vielen einzelnen Formulierungen nach rechtsstaatlich ausgeprägt. Rechtssicherheit und Schutz des einzelnen Staatsbürgers kann es jedoch in einem totalen Herrschaftssystem nicht geben. Das Recht der DDR ist deshalb auch nichts anderes als ein Instrument zum Kampfe für die Aufrechterhaltung und Durchsetzung der Staatsgewalt und ihrer jeweiligen Ziele (2).

Die Vergewaltigung des Rechts wird als politische Notwendigkeit für den totalen Staat gerechtfertigt. Der Sieg der Macht über das Recht, die Umbiegung des Rechts zugunsten der Macht wird als eine politische Tugend gerühmt (3). Das Gefühl für das Recht und Unrecht ist jedoch tief im Volke verwurzelt (4). Der Aufstand deutscher Menschen am 17. Juni 1953 gegen Unfreiheit und Unterdrückung in der DDR sind dafür ein lebendiges Beispiel.

8. Der Bundesfinanzhof

Nach Art. 96 Abs. 1 unseres Grundgesetzes ist für das Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit ein oberes Bundesgericht zu bilden.

Wie im Jahre 1918, so wurde im Jahre 1950 durch die Errichtung einer obersten Rechtsmittelinstanz der erste Schritt unternommen, die Rechtspflege in Steuersachen wieder zu vereinheitlichen. Besonders im Hinblick auf eine gleichmäßige Auslegung und Durchführung der Bundessteuergesetze konnte eine zwangsläufig uneinheitliche

1) s. Friedenau aaO S. 80

2) vgl. Draht, Verfassungsrecht und Verfassungswirklichkeit in der sowjetischen Besatzungszone, S. 16

3) s. Friedenau aaO S. 12 Anm. 6

4) so richtig Hilde Benjamin in "Neue Justiz" 1962 S. 762
l. Sp. u.

Rechtsprechung der FG der einzelnen Länder und Zonen dem berechtigten Verlangen der Steuerzahler nach Rechtssicherheit nicht mehr genügen. So wurde durch Gesetz vom 29. Juni 1950 (1) als "oberes Bundesgericht für das Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit" der Bundesfinanzhof in München errichtet. Dieser sollte am 1. September 1950 seine Tätigkeit aufnehmen (2). Tatsächlich ist der BFH erst am 21. Oktober 1950 ins Leben getreten, da seine Mitglieder erst an diesem Tage ernannt wurden (3).

Der BFH war für Streitfragen über alle Abgaben zuständig, die von Hauptzollämtern, von den FÄ oder von den Oberfinanzdirektionen (4) verwaltet wurden (5).

Damit traf den BFH die vornehme Pflicht, an die bedeutende Rechtsprechung des RFH, soweit sie sich auf fortgeltendes Recht bezog, anzuknüpfen und die Einheitlichkeit der Steuerrechtsprechung sicherzustellen.

In dem BFH - Gesetz von 1950 wurden die den ehemaligen RFH, insbesondere die seine Organisation, seine Zuständigkeit, sein Verfahren und die Einlegung von Rechtsmitteln betreffenden Vorschriften der RAO vom 22. Mai 1931 (6) in der geltenden Fassung für anwendbar erklärt (7).

Die Mitglieder des BFH wurden vom Bundespräsidenten auf Lebens-

1) BGBl. 1949/1950 S. 257, s. a. die Bekanntmachung der Geschäftsordnung des Bundesfinanzhofs vom 22. 11. 1957 (BStBl. I S. 582); das Ges. v. 29.6.1950 wurde aufgehoben durch § 161 Abs. 1 Nr. 2 FGO v. 9.10.1965 (BGBl. I S. 1477)

2) § 7 Abs. 1 des G v. 29.6.1950

3) Zitzlauff in StW 1951 S. 2

4) Als gemeinsame Mittelbehörden der Finanzverwaltung in Bund und Ländern, erwachsen aus den Oberfinanzpräsidien (Landesfinanzämter), waren diese, soweit noch nicht vorhanden, bis zum 1.10.1950 zu errichten, s. §§ 1- 11, 35 des G über die Finanzverwaltung vom 6.9.1950 (BGBl. 1949/1950 S. 448)

5) § 1 des G v. 29.6.1950

6) RGBl. S. 161

7) § 2 des G v. 29.6.1950

zeit ernannt (1). Das Mindestalter betrug 35 Jahre. Verlangt wurde die Befähigung zum Richteramt oder zum höheren Verwaltungsdienst oder die mindestens dreijährige Tätigkeit als hauptamtliches Mitglied eines FG (2). Jede Beschäftigung der Gerichtsmitglieder in der Finanzverwaltung war untersagt (3). Damit war eine volle richterliche Unabhängigkeit der Mitglieder des BFH gewährleistet.

Eine Erweiterung der Rechtsmittel zum BFH brachte die Vorschrift, wonach der BFH auch über die Rechtsbeschwerde gegen Entscheidungen der FG im Beschwerdeverfahren zu entscheiden hatte (4).

War ein Rechtsmittel an den BFH gegeben, so wurde dadurch die Zuständigkeit eines anderen Gerichts ausgeschlossen (5). Die subsidiäre Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte auf Grund der Verwaltungsgerichtsgesetze der Zonen und Länder war hiermit beseitigt (6).

Eine interessante Erscheinung stellte die Gutachtertätigkeit des BFH dar. Der Bundesminister der Finanzen, aber auch die obersten Finanzbehörden der Länder konnten dem BFH Fragen der Auslegung der Steuergesetze vorlegen (7).

Ein Vorwurf, der wiederholt gegen den BFH erhoben wurde, ist der der Geheimjustiz (8). In einem Rechtsstaat darf es keine Geheim-

1) § 3 Abs. 2 aaO

2) § 3 Abs. 3 aaO

3) § 3 Abs. 4 aaO

4) § 4 Ziff. 1 aaO

5) § 5 Abs. 1 aaO

6) vgl. hierzu meine Ausführungen weiter unten VII.
"Der Finanzrechtsweg"

7) § 63 RAO i. V. m. § 6 Abs. 1 des G v. 29.6.1950; die Gutachtertätigkeit des BFH ist durch Gesetz vom 23.4.1963 (BGBl. I S. 197) entfallen; wegen Bedenken aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung und wegen der Problematik der Bindungswirkung derartiger Gutachten wurde sie auch nicht in die FGO aufgenommen.

8) s. Heßdörfer in BB 1959 S. 1257: "Ein Vorwurf, der wiederholt zu Unrecht gegen den Bundesfinanzhof erhoben wurde, ist der der Geheimjustiz ...".

justiz geben. Deshalb bestimmte die RAO (1), daß der BFH seine Entscheidungen veröffentlicht, soweit sie grundsätzliche Bedeutung haben. Die Art der Veröffentlichung bestimmt der Bundesminister der Finanzen.

Seit Januar 1951 erscheint für das gesamte Bundesgebiet ein Amtsblatt für das Steuerrecht: Das Bundessteuerblatt. Dieses wurde von dem Bundesminister der Finanzen als die amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH bestimmt (2). Der dritte Teil des Bundessteuerblatts enthält alle Entscheidungen des BFH, die dieser zur Veröffentlichung vorgesehen hat und zwar sowohl die Entscheidungen in Besitz- und Verkehrssteuersachen als auch in Zoll- und Verbrauchssteuersachen (3). Die Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung i. S. d. § 64 RAO, die sog. S - Entscheidungen werden seit Januar 1953 mit einem Sternzeichen besonders gekennzeichnet (4).

Die Veröffentlichungspraxis des BFH ist bisher immer wieder beanstandet worden. Die Statistik zeigt, daß der BFH jährlich im Durchschnitt ca. 20 % seiner Entscheidungen veröffentlicht. Daraus kann man entnehmen, daß nur ein verhältnismäßig kleiner Teil der BFH-Urteile der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird. Das hierdurch aufkommende Mißtrauen in die Rechtsprechung des BFH muß im Interesse der Finanzverwaltung, der steuerberatenden Berufe, des

1) § 64 RAO, aufgehoben durch § 162 Nr. 8 FGO v. 9.10.1965

2) BStBl. 1951 S. 1

3) Soweit letzten. Entscheidungen in der Verwaltungspraxis angewendet werden sollen, werden sie noch im Bundeszollblatt veröffentlicht, einem amtl. Veröffentlichungsorgan des BdF.

4) s. Vorbemerkung in BStBl. 1953 III S. 2; "S" bedeutet "Zur Sammlung". Die so bezeichneten Sachen werden nach § 64 RAO in der amtl. Sammlung veröffentlicht und sind nach § 66 Abs. 1 RAO für die anderen Senate verbindlich. Nicht verbindlich sind U - Sachen. "U" bedeutet zum "Umlauf". Diese Entscheidungen werden den anderen Senaten des BFH im Umlaufverfahren zur Kenntnis gebracht. KU - Sachen sind ohne grunds. Bedeutung und nicht zur amtl. Veröffentlichung freigegeben; s. hierzu Hartz in BB 1955 S. 518.

Steuerzahlers und nicht zuletzt der Rechtsprechung selbst beseitigt werden (1).

9. Die weitere Entwicklung

Wie o. in der Einleitung bereits ausgeführt, wurde der Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit vom 28. September 1955 dem Bundestag zugeleitet (2). Es stellte sich heraus, daß der Bundestag diesen Entwurf in der 2. Legislaturperiode nicht mehr verabschieden konnte. Im Hinblick auf das Bonner Grundgesetz vom 23. Mai 1949 waren jedoch für die FG in den Ländern der ehemaligen amerikanischen und französischen Zone einige gerichtsverfassungsrechtliche Fragen sehr dringend geworden. Die Regelung dieser Fragen wurde deshalb aus dem Gesetzentwurf herausgenommen und in dem Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit vom 22. Oktober 1957 (3) vorweg geregelt (4).

Dieses Gesetz bringt vor allem Bestimmungen über die Stellung der FG und ihrer Mitglieder. Wie schwach die Unabhängigkeit der Finanzrichter in den Ländern der gen. Zonen ausgebildet war, machten die obigen Ausführungen deutlich. Das Gesetz brachte deshalb für die Finanzrichter die volle richterliche Unabhängigkeit, wie sie das Gesetz vom 29. Juni 1950 (5) bereits für die Richter des BFH gebracht hatte.

-
- 1) s. zu diesen Ausführungen Piesker in BB 1956 S. 1095, so a. Kühn, AO (6. Aufl.), § 64 AO Anm. 4, Spörlein in StbJb 1959/60 S. 511 u. 512, Zitzlaff in StW 1951 Sp. 15, Spitaler in StbJb 1955/56 S. 502: "... der Überzeugung bin, daß im Falle des richtigen Abwägens des Für und Wider die Gründe für die weiteste Publizität der Urteile das deutliche Übergewicht haben".
 - 2) BT - Drucks. 1716
 - 3) BGBl. I S. 1746, das G ist am 1.1.1958 in Kraft getreten (§ 10 des G)
 - 4) sog. Vorschaltgesetz.
 - 5) BGBl. 1949/1950 S. 257

Eine für den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen bedeutsame Verbesserung stellte die Beseitigung des umstrittenen Anfechtungsverfahrens (1) für Zölle und Verbrauchsteuern ab 1. Januar 1958 dar (2). Die §§ 230, 299 - 302 RAO wurden deshalb gestrichen und § 228 RAO erhielt folgende Fassung:

"Gegen Steuerbescheide (§§ 211 und 212), Feststellungsbescheide (§§ 214 und 215) und Steuermeßbescheide (§ 212 a. Abs. 1) ist das Berufungsverfahren gegeben".

Damit war auch für Zölle und Verbrauchsteuern der Weg zu den FG freigegeben. Der Rechtsstaatsgedanke, hier als der in Art. 19 Abs. 4 in unserem Grundgesetz verankerte Grundsatz des umfassenden Rechtsschutzes gegenüber der staatlichen Gewalt, hatte so im Kampf gegen eine zum Nachteil des Steuerzahlers seit 1919 bestehende Differenzierung des Rechtsschutzes die Oberhand behalten.

Da die Finanzgerichtsordnung auch in der 3. Wahlperiode nicht verabschiedet wurde, wurde die im FGO - Entwurf vorgesehene Generalklausel für den Finanzrechtsweg (3) durch das Steueränderungsgesetz 1961 vom 13. Juli 1961 (4) in die RAO aufgenommen. § 228 RAO eröffnete damit den Finanzrechtsweg in allen öffentlich - rechtlichen Rechtsstreitigkeiten über Abgabenangelegenheiten. Die Problematik des Finanzrechtswegs soll im nächsten Abschnitt (VII) eingehend behandelt werden.

Das gen. Steueränderungsgesetz brachte außerdem eine Heraufsetzung

-
- 1) Dieses Verfahren wurde in den Ländern der ehemaligen amerikanischen und französischen Besatzungszone und in Westberlin bis zum 31.12.1957 angewendet, vgl. hierzu Scholl/Hinst in BB 1954 S. 556 und Jaeger in StW 1952 Sp. 255.
 - 2) s. § 5 des G v. 22.10.1957
 - 3) § 36 des Entwurfs eines Gesetzes zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, s. BT-Drucks. 127 (3. Wahlperiode) S. 9
 - 4) BGBl. I S. 981, s. hier achter Abschnitt, Art. 17 Ziff. 7 (BGBl. S. 995), das G trat am 14. Juli 1961 in Kraft, s. zwölfter Abschnitt, Art. 26 Abs. 1 (BGBl. S. 999)

der Revisionssumme für die Rechtsbeschwerde an den BFH von 200,-- auf 1000,-- Deutsche Mark. § 286 Abs. 1 RAO wurde insoweit geändert (1).

Insgesamt kann die Zeit nach dem Zusammenbruch von 1945 als die Zeit zählen und langen Ringens um die Verwirklichung rechtsstaatlichen Denkens im Rechtsmittelverfahren des Steuerrechts bezeichnet werden. Die Schwerfälligkeit dieses Prozesses - vor allem in den Jahren unmittelbar nach 1945 - mag einmal daran gelegen haben, daß das deutsche Volk nach 12 Jahren totaler Diktatur und bedingungsloser Kapitulation nur langsam wieder zu sich und zur Entfaltung staatspolitischer Aktivität finden konnte, zum anderen machte sich hier auch die jahrelange Bevormundung durch die Besatzungsmächte hemmend bemerkbar.

Die durch das Besatzungsrecht in den einzelnen Zonen und ihren Ländern eingetretene Rechtszersplitterung ließ erst sehr spät und nach Überwindung vieler Schwierigkeiten fruchtbare Arbeit möglich werden. Unter diesen ungünstigen Umständen ließen es die Gesetzgeber der meisten Länder bzw. Zonen dabei bewenden, zunächst zu der durch nationalsozialistisches Recht ungetrübten Regelung der RAO zurückzukehren, ohne sich der mannigfachen und zum Teil berechtigten Kritik zu erinnern, die auf dem zweifellos bewundernswerten Werk Enno Beckers lastete.

Den ersten bedeutenden Fortschritt stellte die MRVO Nr. 175 (2) vom 1. Februar 1949 (3) dar, die in einem erfreulichen Maße rechtsstaatliche Grundsätze verwirklichte und die Finanzgerichtsbarkeit in der ehemaligen britischen Besatzungszone auf ein Fundament stellte, daß schon sehr stark von dem Geist geprägt war, der unserem - allerdings erst am 23. Mai 1949 verkündeten - Grundgesetz entspricht.

1) s. Art. 17 Ziff. 14 des G vom 13.7.1961 (BGBl. I S. 981, hier S. 996)

2) VOBl. f.d. Brit. Z. 1948 S. 385

3) Tag des Inkrafttretens.

Eines der wichtigsten Ereignisse war dann die Errichtung des BFH, der im Spätjahr 1950 seine Tätigkeit aufnahm und der durch die Vereinheitlichung der Steuerrechtsprechung die für den Rechtsschutz so bedeutsame Rechtssicherheit brachte.

Um rechtsstaatlich vordringliche Bestimmungen des FGO - Entwurfs nicht bis zur Verabschiedung der FGO dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerzahlers vorzuenthalten, ergingen die beiden o. gen. Vorschaltregelungen vom 22. Okt. 1957 und 13. Juli 1961, die u. a. das Anfechtungsverfahren beseitigten und eine Generalklausel für den Finanzrechtsweg einführten.

VII. DER FINANZRECHTSWEG

Durch das KRG Nr. 36 vom 10. Oktober 1946 war die Wiedereinführung der Verwaltungsgerichte für alle Zonen und Berlin angeordnet worden.

In Durchführung dieses Gesetzes kam es in den einzelnen Ländern und Zonen zu einer umfassenden Neuordnung der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit (1). Diese vollzog sich zuerst in den Ländern der amerikanischen Besatzungszone, wo die Gesetze über die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Herbst 1946 - in Bremen erst im Sommer 1947 - erlassen wurden (2). Auf seiner Grundlage wurde im September 1948 in der britischen Zone eine Verwaltungsgerichtsordnung als MRVO Nr. 165 über die Verwaltungsgerichtsbarkeit (3) erlassen, nachdem bereits am 1. April 1948 durch die MRVO Nr. 141 über die Gerichtsbarkeit in Verwaltungssachen (4) die Generalklausel für den Verwaltungsrechtsweg eingeführt worden war.

Nachdem auch Württemberg - Hohenzollern (5) und Baden (6) - Länder der ehemaligen französischen Besatzungszone - in den Jahren 1946 und 1947 die Verwaltungsgerichtsbarkeit neu geordnet hatten, folgten in Anlehnung an die vorbildliche und im wesentlichen übereinstimmende Gesetzgebung in der amerikanischen und britischen

-
- 1) vgl. zu folg. Ule, Verwaltungsgerichtsbarkeit, S. 2
 - 2) Bayr. G v. 25.9.1946 (GVBl. S. 281), Württ.-Bad. G v. 16.10.1946 (Reg.Bl. S. 221), Hess. G v. 31.10.1946 (GVBl. S. 194), Brem. G v. 5.8.1947 (GVBl. S. 171)
 - 3) VOBl. f.d. Brit.Z. 1948 S. 263
 - 4) VOBl. f.d. Brit.Z. 1948 S. 111
 - 5) Rechtsanordnung über die Verwaltungsrechtspflege in Württemberg - Hohenzollern v. 19.8.1946 (Amtsbl. S. 224)
 - 6) Landesverordnung über den Aufbau der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Baden v. 30.3.1947 (Amtsbl. S. 89)

Zone 1950 Rheinland - Pfalz (1) und 1951 Berlin (2) mit entsprechenden gesetzlichen Regelungen.

Der für den Rechtsschutz des Staatsbürgers markanteste Fortschritt dieser ganzen Neuordnung der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit war die jeweilige Schaffung einer Generalklausel für den Verwaltungsrechtsweg (3). Danach war der Rechtsweg zu den Verwaltungsgerichten eröffnet in allen Verwaltungsstreitigkeiten, soweit diese nicht besonderen Verwaltungsgerichten oder sonstigen Gerichten übertragen waren.

Die Rechtsmittelregelung der RAO ging bekanntlich vom Enumerationsprinzip aus, d.h. die Einlegung von Rechtsmitteln war nur möglich in den gesetzlich bestimmten Fällen (4). Da die meisten Länder bzw. Zonen nach 1945 - wie o. ausgeführt - im wesentlichen die Regelung der RAO übernahmen, gab es eine Reihe von Verwaltungsakten der Finanzbehörden, für die der Weg zu den FG nicht gegeben oder sogar ausdrücklich ausgeschlossen war (5).

Durch die in den o. gen. Verwaltungsgerichtsgesetzen jeweils niedergelegte Generalklausel hinsichtlich des Verwaltungsrechtsweges wurde der Rechtsschutz auf steuerlichem Gebiet in einschneidender Weise erweitert (6). Die Verwaltungsgerichte mußten danach überall dort als "Lückenbüßer" einspringen, wo der Rechtsschutz durch die FG

-
- 1) Landesgesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit vom 14.4.1950 (GVBl. S. 103)
 - 2) Gesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit vom 8.1.1951 (VOBl. S. 46)
 - 3) s. z.B. § 22 Abs. 1 VGG der amerikanischen Zone:
"Das Verwaltungsgericht entscheidet über die Anfechtung von Verfügungen der Verwaltungsbehörden und von sonstigen Verwaltungsakten (Anfechtungssachen), soweit nicht besondere Verwaltungsgerichte oder die bürgerlichen Gerichte zu entscheiden haben".
 - 4) §§ 228 ff. RAO a.F.
 - 5) s. z.B. §§ 237, 304 Abs. 4 RAO a.F.
 - 6) vgl. Berger, Der Steuerprozeß, S. 144

fehlte (1). Aber auch dort, wo eine Zuständigkeit der FG vorgesehen war, meldete sich das Rechtsschutzbedürfnis des Steuerzahlers.

Aus rechtsstaatlicher Sicht konnte die Organisation der FG nicht befriedigen. Die sachliche und persönliche Unabhängigkeit der Finanzrichter war nur mangelhaft gewährleistet. Die Folge davon war, daß man die FG (2) zuweilen nicht als besondere Verwaltungsgerichte ansah und ihre Entscheidungen deshalb nochmals vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte brachte. Dies war ein unpraktisches und unerwünschtes Ergebnis, sollte aber den Gesetzgeber dazu veranlassen, die FG mit der erforderlichen Unabhängigkeit auszustatten (3).

Die in den Verwaltungsgerichtsgesetzen eingeführte Generalklausel diente dem umfassenden Rechtsschutz des Einzelnen gegenüber der staatlichen Gewalt, die besonders auf dem Gebiet der öffentlichen Abgaben sehr empfindlich in die Sphäre des Staatsbürgers eingreift. Diese Generalklausel ist ein unabdingbares Erfordernis der Verwaltungsrechtspflege und ein wesentliches Element des Rechtsstaates (4).

Art. 96 Abs. 1 GG zeigt, daß der Grundgesetzgeber in Form der Finanzgerichtsbarkeit eine besondere Verwaltungsgerichtsbarkeit vorsehen wollte. Von Seiten der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit wurden auch keine Forderungen auf Einbeziehung dieser Gerichtsbarkeit erhoben, weil jeder Verwaltungsrichter genau weiß, welche Spezialkenntnisse das Steuerrecht verlangt. Das Interesse des Steuerzahlers gebietet daher für dieses umfangreiche und sich ständig komplizierende Gebiet eine Fachgerichtsbarkeit (5).

1) s. Bachof in SJZ 1949 Sp. 394

2) ausgenommen der Oberste Finanzgerichtshof in München und später der BFH, aber auch die FG in der britischen Zone.

3) s. Bachof in SJZ 1949 Sp. 395, Eyermann-Fröhler, VGG § 22 A II. 1. a) S. 80

4) s. Eyermann-Fröhler, aaO § 22 A I. 1. S. 66

5) vgl. Bachof aaO Sp. 394; zur Situation in den USA s. Bühler, Grundsätzliche Fragen . . S. 14: "in den Vereinigten Staaten . . erwies es sich seit etwa 20 Jahren als immer weniger möglich, die ganze Steuerrechtsprechung den ordentlichen Gerichten zu überlassen. So hat man im Jahre 1940 den Tax Court of the United States geschaffen . ."

Die allgemeine Verwaltungsgerichtsbarkeit könnte auch nicht annähernd mehr einen dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerzahlers angemessenen Rechtsschutz gewährleisten. Sie wäre überfordert.

Die subsidiäre Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte in einer Vielzahl von Steuersachen konnte deshalb auf die Dauer rechtsstaatlichen Anforderungen nicht genügen. Auch für den steuerlichen Rechtsschutz galt es, die Generalklausel schnellstens einzuführen (1).

Unter dem Einfluß von Art. 19 Abs. 4 GG erging auf dem Wege zu einer solchen finanzgerichtlichen Generalklausel das bedeutende Gutachten des Großen Senats des BFH vom 17. April 1951 (2).

Bis dahin hatten die FG in der amerikanischen Zone eine erweiterte Zuständigkeit auf Grund der Generalklausel der Verwaltungsgerichtsgesetze für sich verneint, so daß die Verwaltungsgerichte in die Bresche des Rechtsschutzes springen mußten (3).

Sehr kennzeichnend für diese Situation sind die Ausführungen des VG Stuttgart in dem Urteil vom 24. Juni 1949 (4), wo es u. a. heißt:

".. Würde das allgemeine VG es wegen seiner abweichenden Ansicht hier zu einem negativen Kompetenzkonflikt kommen lassen, so würde es, zumal derzeit keine Instanz zur Regelung solcher Kompetenzkonflikte vorhanden ist, die Kl. praktisch rechtsschutzlos lassen. Der verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz des Rechtsschutzes gegen jeden Verwaltungsakt ist eine gegenüber den Vorschriften über die Zuständigkeitsverteilung höherwertige Rechtsnorm, der im Kollisionsfalle der Vorrang zuerkannt werden muß. Im übrigen ist die Tatsache,

1) vgl. Bachof in SJZ 1949 Sp. 395

2) BFH v. 17.4.1951 Gr. S. D 1/51 S in BStBl. III S. 107 ff., dieses Gutachten erging auf Bitte des Bayr. Staatsministeriums der Finanzen nach § 6 Abs. 1 BFH - Gesetz i. V. m. § 63 RAO.

3) vgl. hierzu Berger, Der Steuerprozeß, S. 145 u. 146

4) in DRZ 1950 S. 571 ff. (572), s. a. Bachof, Die verwaltungsgerichtliche Klage .., S. 96 Anm. 26: "M. E. erfolgt die Ablehnung der Zuständigkeit seitens der Finanzgerichte zu Unrecht ..".

daß heute die allgemeinen VG mangels einer umfassenden Zuständigkeit der FG für alle Fragen des Steuerrechts auch auf diesem ihnen an sich ferner liegenden Gebiet einspringen müssen, ein fühlbarer Mißstand, der möglichst bald dazu führen sollte, daß der Gesetzgeber durch Erweiterung der Zuständigkeit der FG und durch einen rechtsstaatlichen Ausbau ihrer Organisation die Folgerungen aus der Verfassung zieht, wie das in der brit. Zone bereits durch die MRVO 175 geschehen ist ..." (1).

Die FG in der brit. Zone haben auch überwiegend ihre Zuständigkeit bejaht, indem sie sich auf den Standpunkt stellten, daß sie die besonderen Verwaltungsgerichte für Steuersachen i.S. des § 22 Abs. 3 MRVO Nr. 165 seien (2). Die Begründung ging davon aus, daß die am 1. Februar 1949 in Kraft getretene MRVO Nr. 175 in ihren §§ 17 und 18 die Zuständigkeit der FG zwar abgrenze. Für den Fall, daß nach dieser VO eine Anrufung der FG jedoch nicht möglich sei (3), sei dies aber nach § 22 der VO Nr. 165 statthaft, da man davon ausgehen müsse, daß die VO Nr. 175 die Rechtsmöglichkeit gegenüber der gen. verwaltungsgerichtlichen Generalklausel nicht habe einschränken wollen. Durch die VO Nr. 175 seien lediglich an die Stelle der allgemeinen Verwaltungsgerichte die besonderen Verwaltungsgerichte für Steuersachen, die Finanzgerichte, getreten (4).

Die vorbildliche Entwicklung in der britischen Zone zu einer finanzgerichtlichen Generalklausel wurde vom BFH aufgenommen und weitergeführt. In seiner Entscheidung vom 23. Februar 1951 IV 15/51 S (5)

-
- 1) s. hierzu die Anm. von Ottmar Bühler in DRZ 1950 S. 573: "Die Entscheidung verdient nicht nur Zustimmung, sondern besondere Anerkennung wegen der Art, wie hier dem Rechtsstaatsgedanken trotz ungeordneter Lage des einschlägigen formalen Rechts zur Geltung verholfen ist. ...".
 - 2) vgl. die Begründung des FG in der Entscheidung des BFH v. 23. Febr. 1951 IV 81/50 S im BStBl. III S. 77
 - 3) s. § 304 Abs. 4 RAO
 - 4) s. BStBl. aaO
 - 5) BStBl. III S. 75 (76)

und seinem o. gen. Gutachten (1) trat der BFH der von den FG in der britischen Zone vertretenen Ansicht bei.

Der große Senat des BFH kam in seinem Gutachten zu der Auffassung, daß die Steuergerichte in Abgabensachen nach §§ 3 und 4 RAO auch in den Fällen zuständig seien, wo Art. 19 Abs. 4 GG einen erweiterten Rechtsschutz durch Gerichte gegenüber dem Enumerationsprinzip der RAO gewähre. Dies gelte auch dort, wo bei reinen Ermessensakten der Finanzverwaltungsbehörden eine Überschreitung der Ermessensgrenzen und damit ein Rechtsverstoß i. S. des Art. 19 Abs. 4 GG behauptet werde. Die Frage müsse aber nach den allgemeinen Grundsätzen beantwortet werden, die sich aus dem Aufbau der Finanzgerichtsbarkeit und ihrem Zweck ergäben. Ihrer Natur nach müßten diese Streitigkeiten durch die Gerichte entschieden werden, die nach ihrem allgemeinen Aufgabenkreis, nach ihrer Sachkunde und nach ihrer Besetzung als die zuständigen Gerichte i. S. des Art. 96 GG anzusehen seien. Die Steuergerichte seien für diese Streitsachen die besonderen Verwaltungsgerichte (2).

Damit war in Steuersachen ein lückenloser Schutz durch die FG gewährleistet. Es fehlte nur noch eine Gesetzesvorschrift, die dies ausdrücklich festsetzte. Erst durch das Steueränderungsgesetz vom 13. Juli 1962 (3) wurde - wie o. bereits erwähnt - die Generalklausel für den Finanzrechtsweg in die RAO aufgenommen. Damit eröffnete

-
- 1) BStBl. III S. 107 (109), vgl. dazu Fließbach in StbJb 1960/61 S. 64 und 65, Spörlein in StbJb 1959/60 S. 490 und 491.
 - 2) Auch durch § 40 Abs. 1 VwGO (v. 21.1.1960, BGBl. I S. 17) hatte sich daran nichts geändert, vgl. z.B. Eyermann-Fröhler, Kommentar zur VwGO, § 40 Anm. 103 S. 149: "Daß in diesen Fällen für den durch Art. 19 Abs. 4 GG erweiterten Rechtsschutz nicht die allgemeinen Verwaltungsgerichte zuständig sein können, folgt schon aus Art. 96 Abs. 1 GG, der von einer Aufgliederung der Gerichte nach Natur der Streitsachen ausgeht ...".
 - 3) BGBl. I S. 981, s. hier achter Abschnitt, Art. 17, Ziff. 7 (BGBl. I S. 995)

§ 228 RAO den Finanzrechtsweg in allen öffentlich - rechtlichen
Rechtsstreitigkeiten über Abgabenangelegenheiten.

VIII. RECHTSVERGLEICHENDE BEMERKUNGEN ÜBER DIE SITUATION IN ÖSTERREICH, FRANKREICH UND GROSSBRITANNIEN

1. Österreich

In seiner Sitzung vom 13. März 1963 faßte der Deutsche Bundestag u. a. die Entschließung, die Bundesregierung zu ersuchen, eine Reform des allgemeinen Abgabenrechts vorzubereiten (1). Dabei soll angestrebt werden, die RAO wieder zu einem Mantelgesetz für das allgemeine Abgabenrecht zu machen, d. h. auch Nebengesetze zur RAO, wie z. B. das StSäumnG und das StAnpG in die RAO einzubeziehen.

In Österreich, wo die RAO seit der Eingliederung Österreichs in das Deutsche Reich im Jahre 1938 bis Ende 1961 noch weitgehend galt (2), wurde durch Bundesgesetz vom 28. Juni 1961 (3) das gesamte Abgabenrecht neu geregelt. Dieses Gesetz (BAO) bildet den Abschluß eines Reformwerkes, an dem man in Österreich seit 1949 gearbeitet hatte.

Das Bundesgesetz hat die genaue Bezeichnung: "Bundesgesetz vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung - BAO) (4). Es trat am 1. Jan. 1962 in

-
- 1) s. BÄnz Nr. 51 S. 5, FR 1963 S. 138 r. Sp. (2.).
 - 2) nach 1945 war das in der RAO und im StAnpG enthaltene Verfahrensrecht - mit Ausnahme nationalsozialistischen Gedankengutes - als Bestandteil der österr. Rechtsordnung vorläufig in Wirksamkeit belassen.
 - 3) Österr. BGBl. Nr. 194/1961 S. 1031
 - 4) vgl. hierzu die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (228 der Beilagen) und den Bericht des Finanz- und Budgetausschusses über die Regierungsvorlage (456 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX, GP.), s. a. die Aufsätze von Loose in DStZ (A) 1963 S. 101 und Jüsgen in FR 1963 S. 555.

Kraft (1). Mit Inkrafttreten der BAO wurden u. a. a. die RAO vom 22. Mai 1931 (2), einschließlich der von 1924 - 1944 dazu ergangenen Durchführungsvorschriften, und das StAnpG vom 16. Okt. 1934 (3) aufgehoben.

Mit der BAO wurde für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben eine für Bund, Länder und Gemeinden einheitliche Regelung geschaffen (4).

Für die übrigen Abgaben, deren Verfahrensvorschriften in den einzelnen Landesgesetzen unterschiedlich geregelt waren, versuchte der Finanz- und Budgetausschuß, eine Übernahme der BAO für die Abgabengebiete der Länder zu erreichen. Der Ausschuß hatte folgende Entschliebung (5) gefaßt:

"Um die erforderliche Vereinheitlichung auf den durch die Bundesabgabenordnung geregelten Rechtsgebieten für Bund, Länder und Gemeinden zu verwirklichen, empfiehlt der Nationalrat, die Bundesabgabenordnung tunlichst als Ganzes für die Abgabengebiete der Länder im Wege der Landesgesetzgebung zu übernehmen".

Dieser Empfehlung wurde nicht entsprochen. Es erfolgte keine allgemeine Übernahme der BAO durch die österreichischen Länder (6).

Was das Rechtsmittelverfahren anlangt, so galt bis zum Inkrafttreten der BAO das Abgabenrechtsmittelgesetz (7), das in die BAO eingearbeitet wurde.

Die BAO selbst besitzt in ihrem 7. Abschnitt (8) eine umfassende

1) § 323 Abs. 1 BAO ("am 1. Jänner 1962")

2) RGBl. I S. 161

3) RGBl. I S. 925

4) so bis dahin die RAO für die Reichsabgaben

5) s. den Bericht des Finanz- und Budgetausschusses aaO S. 71

6) s. Jüsgen in FR 1963 S. 556 r. Sp.

7) Österr. BGBl. Nr. 60/1949 in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 254/1957

8) §§ 243 - 311 BAO

Regelung des Rechtsschutzes in Abgabensachen. Der Abschnitt ist unterteilt in "A. Ordentliche Rechtsmittel" (1) und "B. Sonstige Abänderung von Bescheiden" (2).

Gegen Bescheide, welche die Abgabenbehörden erster Instanz erlassen, ist als Rechtsmittel grundsätzlich nur die Berufung gegeben. In Anlehnung an die Vorschriften des Allgem. VerwVerfGes. von 1950 (AVG) werden die Rechtsmittel nicht mehr unterschieden in Berufungen und Beschwerden (3). Die Berufungsfrist beträgt einen Monat (4). Jeder, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist, ist zur Einbringung einer Berufung befugt (5). Das Rechtsmittel ist bei der Behörde einzulegen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, kann aber auch bei der zur Entscheidung über die Berufung zuständigen Abgabenbehörde eingebracht werden (6). Durch die Einlegung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt (7).

Auf die "Einbringung" einer Berufung kann auch verzichtet werden (8). Vor Ergehen eines Bescheides kann jedoch ein Verzicht rechtswirksam nur dann abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, daß dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt des zu erwartenden Bescheides bekannt war (9). Diese Regelung stimmt mit der unserer FGO (10) überein, wo man unter dem Einfluß der Rechtsprechung des BFH den Gedanken der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzes betont hat.

1) §§ 243 - 292 BAO

2) §§ 293 - 311 BAO

3) vgl. Jüsgen in FR 1963 S. 558 I. Sp.

4) § 245 Abs. 1 BAO

5) § 246 Abs. 1 BAO

6) § 249 Abs. 1 BAO

7) § 254 BAO

8) § 255 Abs. 1 BAO

9) § 255 Abs. 2 BAO

10) § 50 Abs. 1

Die Entscheidung über eine Berufung obliegt der Finanzlandesdirektion als Abgabenbehörde zweiter Instanz (1). Über Berufungen gegen Feststellungsbescheide, Meßbescheide und bestimmte Abgabenbescheide (2) entscheidet ein Berufungssenat (§ 270) als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz (3).

Diese Berufungssenate werden von den Präsidenten der Finanzlandesdirektionen aus den Berufungskommissionen (§ 263) gebildet (4). Eine solche Kommission ist für den Bezirk jedes Bundeslandes zu bilden. Ihre Geschäfte leitet der Präsident der Finanzlandesdirektion (5).

Die Berufungskommission besteht aus zwei Gruppen von Mitgliedern. Die erste Gruppe setzt sich aus den von den gesetzlichen Berufsvertretungen entsendeten, im jeweiligen Bundesland wohnhaften Mitgliedern zusammen. Die Mitglieder der zweiten Gruppe werden in erforderlicher Anzahl vom Bundesministerium für Finanzen ernannt (6).

Die Zusammensetzung der Berufungssenate und deren Geschäftsverteilung bestimmt der Präsident der Finanzlandesdirektion (7). Der Berufungssenat ist fünfgliedrig. Er besteht aus dem Präsidenten der Finanzlandesdirektion oder einem von ihm bestimmten rechtskundigen Finanzbeamten als Vorsitzenden und vier Beisitzern. Von diesen haben einer der Gruppe der ernannten und drei der Gruppe der entsendeten Mitglieder der Berufungskommission anzugehören (8). Bedeutsam erscheint hier nun die Bestimmung (9), daß nur die entsendeten Mit-

1) § 260 Abs. 1 BAO

2) s. § 260 Abs. 2 c) BAO, es handelt sich um Bescheide über Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer nach Gewerbeertrag und Gewerbekapital und Umsatzsteuer (ohne Ausgleichsteuer)

3) § 260 Abs. 2 BAO

4) § 270 BAO

5) § 263 Abs. 1 BAO

6) § 263 Abs. 2 BAO

7) § 270 Abs. 2 BAO

8) § 270 Abs. 3 BAO

9) § 271 Abs. 1 BAO (= Verfassungsbestimmung)

glieder der Berufungssenate in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden sind.

Diese Vorschrift zeigt ganz deutlich, daß es sich bei diesen Senaten nicht um unabhängige Gerichte, sondern um Organe von Verwaltungsbehörden handelt. Wie Jüsgen (1) mit Recht betont, ist es undenkbar, daß bei einem Gericht einzelne Richter, wie hier Vorsitzender und beamteter Beisitzer, an Weisungen der Verwaltung gebunden sind.

Liegt ein Grund zur Zurückweisung des Rechtsmittels nicht vor, kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen. Diese wirkt wie eine Entscheidung über die Berufung, es sei denn, daß der "Berufungswerber" binnen der "unerstreckbaren" Frist von zwei Wochen nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (2).

Die Parteien haben das Recht, Senatsmitglieder wegen Befangenheit u. a. abzulehnen (3).

Über die Berufung hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Vorsitzende des Senats für erforderlich hält, wenn es der Senat auf Antrag eines Beisitzers beschließt oder wenn es eine Partei beantragt (4).

Besonders gravierend erscheint die Bestimmung, wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (5).

1) in FR 1963 S. 558 r. Sp.

2) § 276 Abs. 1 BAO

3) § 283 BAO

4) § 284 Abs. 1 BAO

5) § 289 Abs. 2 BAO

Zunächst läßt das Gesetz vermuten, eine Berufungsentscheidung sei endgültig, wenn es in § 291 BAO heißt:

"Gegen Berufungsentscheidungen und gegen sonstige Bescheide der Abgabenbehörden zweiter Instanz ist ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig".

Nach Art. 129 Abs. 1 BVG (1) ist zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit der gesamten öffentlichen Verwaltung der Verwaltungsgerichtshof in Wien berufen. Die BAO (2) räumt deshalb auch das Recht ein, gegen die Entscheidung eines Berufungssenates wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes oder wegen Rechtswidrigkeit infolge Verfahrensvorschriften gem. Art. 131 Abs. 2 BVG die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Diese Bestimmung sieht vor, daß gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde - nach Erschöpfung des Instanzenzuges - wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben kann, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. Die Beschwerde ist nicht an eine Streitwertgrenze oder an eine Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung gebunden (3).

Was die "Sonstige Abänderung von Bescheiden" (4) anlangt, so finden sich hier zahlreiche Vorschriften der RAO wieder (5).

Wichtig erscheint die Vorschrift, wonach die Oberbehörde in Ausübung ihres Aufsichtsrechtes in bestimmten Fällen, u. a. wegen der Rechtswidrigkeit ihres Inhalts, Bescheide aufheben kann (6).

-
- 1) österr. Bundesverfassungsgerichtsgesetz i. d. F. von 1929 (österr. BGBl. Nr. 1/1930), das seit dem 1. Mai 1945 in Österreich wieder in Kraft ist (Verfassungsüberleitungsgesetz v. 1.5.1945, österr. StGBI. Nr. 4/1945), s. Loose in DStZ (A) 1963 S. 101 Anm. 4), Jüsgen in FR 1963 S. 559 I. Sp.
 - 2) § 292 BAO
 - 3) vgl. Jüsgen aaO S. 559 I. Sp.
 - 4) §§ 293 - 311 BAO
 - 5) z. B. entspricht § 293 BAO dem § 92 Abs. 3 RAO, § 294 BAO im wesentlichen dem § 96 RAO.
 - 6) § 299 BAO

In einer Anzahl von Fällen ist die Wiederaufnahme eines durch einen Bescheid abgeschlossenen Verfahrens möglich (1).

Eine erfreuliche Vorschrift stellt § 311 dar, wo es heißt:

"Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über die in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden".

Die Regelung der Kostenpflicht ist so, daß die Kosten für die Tätigkeit der Abgabenbehörden - also auch der Rechtsmittelbehörden - von Amts wegen zu tragen sind (2), anderseits die Parteien die ihnen erwachsenden Kosten selbst bestreiten müssen (3).

Was das Besteuerungsverfahren anlangt, so mag die neue BAO der RAO "unbestreitbar überlegen" (4) sein, was jedoch den steuerlichen Rechtsschutz anlangt, ist dies bestimmt nicht der Fall. Auch der gute Vorsatz des Finanz- und Budgetausschusses, "allen Grundsätzen des Rechtsstaates zum Durchbruch zu verhelfen" (5), hat sich in dem hier behandelten Bereich nicht erfüllt. Im Gegenteil!

Die Regelung des Rechtsschutzes in der BAO muß - im Vergleich zu unserer RAO und FGO - aus rechtsstaatlicher Sicht im ganzen als äußerst rückschrittlich angesehen werden. Kannte die RAO a. F. doch schon die Möglichkeit, jedenfalls soweit es sich nicht um Zölle und Verbrauchsteuern handelte, unabhängige Finanzgerichte (6) anzurufen. Auch die Möglichkeit, den Verwaltungsgerichtshof in Wien anzurufen, kann keinen vollen Ersatz darstellen für das Recht, mittels Rechtsbeschwerde (Revision) ein höchstes Steuer-(Fach-)Gericht anzugehen. Insofern ist das Rechtsmittelverfahren der BAO dem so umstrittenen

1) § 303 BAO

2) § 312 BAO

3) § 313 BAO

4) so Koch in StbJb 1963/64 S. 447

5) s. Bericht aaO S. 1 r. Sp.

6) § 14 RAO 1919 (!): "Zur Entscheidung über das Rechtsmittel der Berufung (§§ 218, 245) sind den Landesfinanzämtern Finanzgerichte angegliedert. ... Die Mitglieder der Finanzgerichte sind als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen".

früheren Anfechtungsverfahren der RAO noch unterlegen.

Mit welcher Berechtigung wird hier überhaupt noch von Rechtsschutz und "Grundsätzen des Rechtsstaates" (1) gesprochen, wenn die Verwaltung als Partei in eigener Sache entscheidet, sich also selbst kontrolliert. Wer ist denn rechtsschutzbedürftig, wenn nicht der der staatlichen Macht unterworfenen Staatsbürger. Dieser hat in einem Rechtsstaat einen Anspruch darauf, daß über seine Einwendungen gegen Akte der Verwaltung von unabhängigen Gerichten Recht gesprochen wird. In einem Rechtsstaat kontrollieren sich die einzelnen Gewalten nicht jeweils selbst, sondern gegenseitig.

Eine für den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen besonders einschneidende Folge dieser Selbstkontrolle der Verwaltung ist, daß diese in ihrer Rechtsmittelentscheidung den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, also unumschränkt "verbösern" kann (2).

Die Rechtsmittelregelung der BAO mißachtet also nicht nur den Grundsatz der Gewaltentrennung, sondern auch den der Rechtssicherheit.

Die BAO entspricht demnach insoweit keineswegs rechtsstaatlichen Anforderungen. Für die Neugestaltung unseres steuerlichen Rechtsmittelverfahrens (Finanzgerichtsbarkeit) konnten wir daher aus den Bestimmungen der neuen österreichischen Bundesabgabenordnung leider keinen "Honig saugen" (3).

1) s. Bericht aaO S. 1 r. Sp.

2) s. § 289 Abs. 2 BAO

3) vgl. Jüsgen in FR 1963 S. 555 l. Sp. (Vorbemerkung) "Aus mancher Vorschrift dieser Bundesabgabenordnung - BAO - werden wir de lege ferenda Honig saugen können".

2. Frankreich (1)

Konnten wir bei der Betrachtung des steuerlichen Rechtsschutzes in Österreich, wenigstens teilweise, Gemeinsamkeiten und Ähnlichkeiten mit unseren deutschen Verhältnissen bemerken, so müssen wir im französischen Steuerrecht eine vom deutschen Recht weit abweichende Regelung der Rechtszüge feststellen.

Die Verfassung vom 4.10.1958 hat die französische Rechtsordnung teilweise erheblich umgestaltet. Das französische Steuersystem blieb hiervon ausgenommen. Damit blieb auch der Rechtsschutz in Steuer-sachen so, wie er während des 19. und Anfang des 20. Jahrhunderts entwickelt wurde und überwiegend im Code Général des Impôts von 1949 (CGI) geregelt worden ist (2).

Legalität und Egalität sind die tragenden Prinzipien des französischen Steuerrechts und damit auch des steuerlichen Rechtsschutzes. Dieser wird jedoch seit jeher durch die unübersichtliche Vielzahl steuerlicher Regelungen und die Unsystematik des französischen Steuerrechts stark beeinträchtigt. Auch die Steuerreform von 1949, durch die erstmals alle Steuergesetze im Code Général des Impôts zusammengefaßt wurden, brachte keine befriedigende Besserung. Diesem umfangreichen Gesetzbuch mit seinen 2000 Artikeln sind vier Sammlungen von Verordnungen, Erlassen und Richtlinien angefügt, die ungefähr ebensoviele Vorschriften enthalten. Eine von der französischen Regierung im Jahre 1952 zur Begutachtung des Steuersystems eingesetzte Kommission ("Commission Lorriot") kam zu dem Ergebnis:

-
- 1) Die knappe Darstellung des französischen Steuerrechtsschutzes stützt sich auf die Arbeiten von Breuers aaO (Spitaler im Vorwort zu Breuers, Die Rechtszüge ...: "Bei der vorliegenden Arbeit handelt es sich um die erste abgerundete und in sich geschlossene Darstellung der Rechtsbehelfe und Rechtsmittel des französischen Steuerrechts in deutscher Sprache. Das Gebiet ist umfangreich und nicht leicht darzustellen.")
 - 2) s. zu diesem u. folg. Breuers, Der Rechtsschutz ...
S. 315 - 321

"Unser Steuersystem stellt nicht mehr ein einheitliches Ganzes, sondern einen Wirrwarr von Steuern und Abgaben dar, von denen die einen trotz ihres Alters unverändert beibehalten wurden, während die neueren Steuern immer wieder abgeändert worden sind" (1).

Nach Ansicht des Steuerrechtlers Louis Formery (2) geht es bei einer Abhandlung des französischen Steuerrechts um den Versuch, "de condenser une matière trouble et diffuse".

Zu dieser Unübersichtlichkeit der steuerlichen Vorschriften tritt noch die Vielzahl der mit der Besteuerung befaßten Behörden: Unter der Leitung von zwei selbständigen Direktionen der zentralen Steuerverwaltung (Direction Général des Impôts) werden die Steuern auf Departementsebene durch vier voneinander unabhängige Behördenorganisationen (Services Extérieurs) erhoben.

Die unterschiedlichen Usancen der Besteuerung und Behandlung von Steuerstreitigkeiten durch diese Behörden beruht auf deren traditioneller Selbständigkeit. Es ist deshalb nicht verwunderlich, wenn der französische Steuerpflichtige der Finanzgewalt des Staates ziemlich hilflos gegenübersteht (3).

Seit dem vorigen Jahrhundert beherrscht die Einteilung der Steuern in direkte und indirekte das französische Steuersystem. Direkte Steuern sind die Steuern, die mit einer Steuerrolle, indirekte Steuern sind Steuern, die ohne eine solche Rolle erhoben werden. Die Unterscheidung ist für den steuerlichen Rechtsschutz insofern von Bedeutung, als die gerichtliche Zuständigkeits- und Verfahrensordnung des Code Général des Impôts grundsätzlich hierauf aufgebaut ist (4).

-
- 1) s. bei Breuers, Der Rechtsschutz ... S. 319, Anm. 4
 - 2) s. bei Breuers, Die Rechtszüge ... S. 5, Anm. 24
 - 3) s. Breuers, Der Rechtsschutz ... S. 319 u. 320; ders., Die Rechtszüge ... S. 12 - 14
 - 4) s. zu diesem u. folg.: Breuers, Der Rechtsschutz ... S. 322 - 325; ders., Die Rechtszüge ... S. 9 - 12

Der alte Grundsatz, wonach die Verwaltungsgerichte für die direkten Steuern und die Zivilgerichte für die indirekten Steuern zuständig seien, kann auf Grund der zahlreichen gesetzgeberischen Änderungen der letzten Jahrzehnte nur noch mit großem Vorbehalt Gültigkeit für sich beanspruchen. Jedenfalls gibt es in Frankreich keine besondere Finanzgerichtsbarkeit. Ob nun ein Steuerstreit vor die Zivilgerichte oder die Verwaltungsgerichte gebracht werden kann, hängt einmal von der Steuerart (direkte oder indirekte Steuer) ab, zum anderen davon, ob sich das Vorgehen des Steuerpflichtigen gegen die gesetzmäßige Grundlage der Besteuerung (Contentieux de la Légalité de l'Impôt), gegen die Steuerfestsetzung dem Grunde oder der Höhe nach (Contentieux de l'Assiette et de la Liquidation), gegen die Tilgung der Steuerschuld (Contentieux du Paiement) oder gegen eine Maßnahme der Steuerbeitreibung (Contentieux des Poursuites) richtet.

Das französische Steuerrecht kennt drei verschiedene Rechtssysteme mit jeweils unterschiedlicher Zuständigkeit der Gerichte und Verfahrensordnung. Gegen die Festsetzung der direkten Steuern und der Umsatzsteuern sind die Verwaltungsgerichte, gegen die Festsetzung der indirekten Steuern - mit Ausnahme der Umsatzsteuern - die Zivilgerichte zuständig (1).

Der Instanzenzug bei den direkten Steuern ist folgender: Beschwerde (Réclamation) beim zuständigen Departementdirektor (Vorverfahren (2)) - Anfechtungsklage beim Verwaltungsgericht (Tribunal Administratif) - Berufung beim Conseil d'Etat. Im allgemeinen herrscht Amtsbetrieb. Es gilt ein gemischtes System von Untersuchungsmaxime und Dispositionsmaxime, wobei letztere vorherrscht. Der Vortrag der

-
- 1) s. Breuers, Der Rechtsschutz ..., S. 328; ders., Die Rechtszüge ..., S. 33 ff., S. 50 ff.
 - 2) Das Vorverfahren im Rechtsmittelverfahren des Steuerrechts als Voraussetzung für eine Anfechtungsklage stellt eine für das französische öffentliche Recht seltene Ausnahme dar.

Parteien ist streng kontradiktorisch geregelt. Das mündliche Verfahren bildet die Ausnahme. Die Gerichte sind an die Anträge des Steuerpflichtigen gebunden (*ne eat iudex ultra petita partium*). Eine Verböserung (*reformatio in peius*) ist nicht zulässig (1).

Bei den indirekten Steuern - mit Ausnahme der Umsatzsteuern - kann erst nach Einleitung des Zwangsverfahrens beim zuständigen Zivilgericht (*Tribunal Civil*) Einspruch eingelegt werden (*Opposition au Titre de Perception*). Ausnahmsweise ist im Steuerprozeß eine Berufung gegen das Urteil des Zivilgerichts nicht zulässig. Das Urteil ist lediglich mit der *Cassation* beim *Cour de Cassation* anfechtbar (2).

Von einem Zivilprozeß weicht das steuerliche Einspruchsverfahren im Interesse einer Vereinfachung erheblich ab: Das Verfahren ist schriftlich. Als Beweismittel sind nur Urkunden und Sachverständigengutachten zugelassen. Es besteht kein Anwaltszwang. Wie in einem Zivilprozeß herrscht die *Dispositionsmaxime*.

Was das Rechtsmittelverfahren anlangt, nehmen die Umsatzsteuern im französischen Steuerrecht eine Zwitterstellung zwischen den direkten und den indirekten Steuern ein. Für sie sind - wie für die direkten Steuern - die Verwaltungsgerichte zuständig. Wie bei den indirekten Steuern kann jedoch auch bei ihnen erst nach Einleitung des Zwangsverfahrens Einspruch gegen den Vollstreckungstitel (*Titre de Perception*) erhoben werden (3).

Die Erstattung zu Unrecht entrichteter Steuern kann mit einer Erstattungsklage (*Action en Restitution*) begehrt werden, wenn der Rechtsmittelführer mit seinem Einspruch bzw. seiner Anfechtungs-

-
- 1) s. Breuers, Der Rechtsschutz ..., S. 329 - 331; ders., Die Rechtszüge ..., S. 84 ff.
 - 2) s. zu diesem u. folgenden Breuers, Der Rechtsschutz ..., S. 331 - 333; ders., Die Rechtszüge ..., S. 136 ff.
 - 3) s. Breuers, Der Rechtsschutz ..., S. 334; ders., Die Rechtszüge ..., S. 140 ff.

klage obsiegt hat. Eine Koppelung der Erstattungsklage und Anfechtungsklage ist möglich (1).

Es kann nicht Aufgabe dieser Arbeit sein, das steuerliche Rechtsmittelverfahren in Frankreich in seiner ganzen Vielgestaltigkeit bis ins Detail zu verfolgen. Insofern soll der bloße Hinweis auf die Arbeiten von Breuers (2) genügen. Die obigen knappen Ausführungen dürften jedoch bereits eine etwaige Anschauung von der verwirrenden Vielfalt der Rechtszüge im französischen Steuerrecht vermittelt haben. Nach Ansicht des französischen Steuerrechtlers Chrétien (3) unterliegt die Aufteilung der gerichtlichen Zuständigkeiten für die steuerlichen Rechtszüge nicht mehr einem logischen und angemessenen Unterscheidungsmerkmal, sondern dem Zufall oder der Laune des Gesetzgebers.

Abgesehen davon, daß z. B. das Rechtsmittelverfahren bei den direkten Steuern in seiner vereinfachten Form keineswegs rechtsstaatlichen Anforderungen genügen kann, bedeutet allein diese Unsystematik und Unübersichtlichkeit der Steuerrechtszüge eine erhebliche Beeinträchtigung der Rechtssicherheit und damit des Rechtsschutzes der Steuerpflichtigen. Die besondere Neigung des französischen Steuerzahlers zur Steuerhinterziehung darf als Selbsthilfeaktion gegenüber dieser Situation angesehen werden. Die Mängel des französischen Steuerrechts und steuerlichen Rechtsschutzes erscheinen umso gravierender, als Frankreich im übrigen ein bemerkenswert gut geordnetes Verwaltungsrecht besitzt. Nicht zuletzt wird jedoch die fortschreitende Integration Westeuropas Frankreich dazu bewegen, hier im Wege tiefgreifender Reformen Lösungen zu finden, die rechtsstaatliche Forderungen besser erfüllen als der jetzige Zustand.

1) vgl. Breuers, Der Rechtsschutz ..., S. 331 - 334

2) s. Breuers, Der Rechtsschutz ..., bes. S. 325 - 341; ders., Die Rechtszüge ..., S. 31 ff.

3) s. bei Breuers, Der Rechtsschutz ..., S. 322, Anm. 10

3. Großbritannien (1)

Haben wir bereits bei der Darstellung des französischen Steuerrechtsschutzes eine von dem deutschen Recht weit abweichende Regelung festgestellt, so gilt dies umso mehr von der entsprechenden Situation in Großbritannien. Das britische Recht gehört einem Rechtskreis an, der einem Juristen unseres Rechtskreises ziemlich fremd und nur schwer zugänglich ist. Bereits der Vergleich von Rechtsbegriffen stößt auf große Schwierigkeiten.

Das britische Steuerrecht wird beherrscht vom Legalitätsprinzip. Der Schutz des Steuerpflichtigen wird aber auch hier durch die Fülle und den schnellen Wechsel der Gesetzgebung stark beeinträchtigt. Der britische Steuerzahler steht dem ziemlich hilflos gegenüber. Eine Königliche Kommission (2) bezeichnete die Situation einmal als "a formidable jungle of detailed rules".

Die oberste Verwaltungsbehörde für die Einkommenssteuer (income tax), der bedeutendsten britischen Steuer (3) und die anderen direkten Steuern ist der "Board of Inland Revenue", auch als "Commissioners of Inland Revenue" bezeichnet. Die Commissioners sind Beamte (civil servants), die von der Königin auf Vorschlag des Schatzamtes (Treasury) ernannt werden. Ihnen obliegt die Steuerveranlagung und Steuerbeitreibung. Den für einen Distrikt zuständigen Behörden stehen "Inspectors of Taxes", auch "Surveyors of Taxes" genannt, vor. Sie sind dem Board verantwortlich und vertreten die Finanzverwaltung im Rechtsmittelverfahren (4).

1) Der Verfasser stützt sich bei seiner knappen Darstellung des britischen Steuerrechtsschutzes auf die Arbeiten von Flick aaO und Ridder aaO

2) Cmd. 9474, S. 294 (§ 980), Zitat bei Flick aaO S. 372

3) Ridder aaO Sp. 310: "der alle anderen Steuern an Bedeutung bei weitem überragenden Einkommenssteuer".

4) s. hierzu Flick aaO S. 377

Erstinstanzliche Rechtsmittelbehörden in Einkommensteuersachen (1) sind die General Commissioners und die Special Commissioners. Die General Commissioners werden auf Vorschlag der Königlichen Kommission von dem Lord Chancellor ernannt. Sie haben die Aufgabe, die von den Inspectors of Taxes gefertigten Veranlagungen zu überprüfen und zuzulassen. Ihre wichtigste Funktion ist jedoch die Entscheidung von Rechtsmitteln in erster Instanz (appeal) (2).

Die Special Commissioners sind vom Schatzamt ernannte Beamte, die sich je zur Hälfte aus den Beamten des Board und aus Barristers rekrutieren. Sie sind für die Veranlagung der Surtax (3) und - auf Wunsch - der Einkommensteuer aus der Schedule D zuständig. Insofern reicht auch ihre Kompetenz zur erstinstanzlichen Entscheidung von Rechtsmitteln (4).

Obwohl sich die gen. Behörden in der Entscheidungspraxis bisher ihre Unabhängigkeit und Objektivität bewahrt zu haben scheinen, regte sich amtlicherseits bereits vor längerer Zeit Kritik. So führte z. B. der "Committee on Ministers' Powers Report" von 1932 (5) hierzu folgendes aus: "Nach allgemeiner Überzeugung befriedigt diese Spruchbehörde durch ihre unparteiische Objektivität, obwohl ihre Mitglieder nicht nur vom Schatzamt ernannt werden, sondern auch, soweit nicht in ihrer richterlichen Eigenschaft tätig, sich gleichzeitig in der Verwaltung betätigen können. Ist sie somit zwar ein ausgezeichnetes

-
- 1) Die amtliche Gesetzesausgabe des Einkommensteuergesetzes = The Income Tax Acts, hrsg. von H. M. Stationery Office, enthält auch die entsprechenden Rechtsmittelvorschriften.
 - 2) s. zu diesem u. folgendem Flick aaO S. 378
 - 3) (Einkommen-) Steuerzuschlag
 - 4) Zu dem Streit, ob die General und die Special Commissioners in ihrer Funktion als erste Rechtsmittelinstanz als Sondergerichte der ordentlichen Gerichtsbarkeit (specialised courts) oder als Verwaltungstribunale (Ministerial Tribunals) anzusehen sind, s. Flick aaO S. 387 und Ridder aaO Sp. 310.
 - 5) Cmd. 4060, Zitat s. bei Ridder aaO Sp. 311 in dessen Übersetzung.

Beispiel für die faire Gesinnung der britischen Beamtenschaft, so sollte der Vorgang dennoch vom Parlament für andere Verwaltungszweige nicht nachgeahmt werden" (1).

Die Situation hat sich insofern verbessert als die General Commissioners heute nicht mehr in den Behördenapparat eingefügt sind und damit institutionell von der Verwaltung unabhängig sind. Bei den Special Commissioners wird de lege ferenda angestrebt, deren Funktion ausschließlich auf richterliche Aufgaben zu beschränken (2).

Das Verfahren vor den Commissioners lehnt sich sehr stark an die ordentliche Gerichtsbarkeit an. Der Steuerprozeß wird auf Parteebene geführt, wobei in der Regel der Inspector of Taxes als "the representative of the Crown" auftritt. Die Verhandlung ist grundsätzlich mündlich. Es herrscht die Dispositionsmaxime; es ist also nicht Aufgabe des Gerichts, "to arrive at the truth of the matter" (3).

Als nachteilig für den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen muß die Möglichkeit angesehen werden, daß die veranlagte Steuer im Rechtsmittelverfahren erhöht werden kann (4).

Die Rechtsmittelentscheidung der Commissioners kann von den Parteien mit der Begründung angefochten werden, den Commissioners sei ein Rechtsirrtum unterlaufen ("as beeing erroneous in point of law"). Hierüber entscheidet der High Court, ein ordentliches Gericht (5). Gegen die Entscheidung des High Court ist Berufung an den Court of Appeal und gegen dessen Entscheidung - bei Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung - ein weiteres Rechtsmittel an

1) Im Anschluß hierzu äußert Ridder (aaO Sp. 312) die Vermutung: "Es will uns scheinen, als ob die von der Kommission hier ausgesprochene Warnung die in der Heimat bisher taube Ohren gefunden hat, nicht ohne Einfluß auf die von der Besatzungsmacht mit der VO Nr. 175 gefällte ... Entscheidung gewesen ist".

2) s. Flick aaO S. 387 u. 388

3) ebenda S. 384 u. 385

4) s. Flick aaO S. 388

5) wie 4)

das House of Lords möglich (1).

Bei den anderen Steuern (als der Einkommensteuer) und Abgaben ist der Appeal an die Commissioners nicht gegeben. Hier beginnt der Rechtsweg in der Regel beim High Court (2).

Der steuerliche Rechtsschutz in Großbritannien ist also dadurch gekennzeichnet, daß nur eine Tatsacheninstanz, aber zwei oder drei Instanzen für Rechtsfragen vorhanden sind. Die Rechtszüge sind überwiegend die der ordentlichen Gerichtsbarkeit. Das Verfahren vor den Commissioners, den erstinstanzlichen Rechtsmittelbehörden in Einkommensteuersachen, entspricht weitgehend dieser Gerichtsbarkeit. Die völlige Trennung der Commissioners, vor allem der Special Commissioners, von der Verwaltung ist jedoch de lege lata noch nicht vollzogen. Der Möglichkeit der Verböserung (reformatio in peius) müssen dieselben Bedenken entgegengesetzt werden, wie sie noch vor der endgültigen Verabschiedung der FGO im deutschen Steuerrecht angezeigt waren (4). Im ganzen gesehen dürfte daher die Regelung des Rechtsschutzes im britischen Steuerrecht weder für unser deutsches noch für ein evtl. zu schaffendes entsprechendes westeuropäisches Recht Vorbild sein können.

1) s. Flick aaO S. 390

2) ebenda S. 391

3) ebenda S. 395 - 397

4) s. Flick aaO S. 395 - 397

SCHLUSS

Die Darstellung des Rechtsmittelverfahrens des Steuerrechts vom Beginn des 18. Jahrhunderts bis zu der vorliegenden bundeseinheitlichen Finanzgerichtsordnung zeigt, wie fortschrittlich diese Entwicklung im ganzen gewesen ist. Besonders unter dem Einfluß unseres Grundgesetzes von 1949 hat unsere Rechtsordnung eine rechtsstaatliche Ausgestaltung erfahren, daß bereits Stimmen laut wurden, die meinen, vor einem "Rechtswegstaat" warnen zu müssen.

Unsere derzeitige Situation soll uns jedoch nicht vergessen lassen, daß es immer wieder Zeiten gegeben hat, in denen wirtschaftliche Not, menschlicher Irrtum oder verbrecherischer Wille die uns leitende Idee der Rechtsstaatlichkeit ignoriert oder vergewaltigt haben. Dies war meist dann der Fall, wenn der Staat nicht um des Menschen willen, sondern der Mensch um des Staates willen existent angesehen wurde. Die Machthaber totalitärer Regime versuchen deshalb ihre Unmenschlichkeit stets unter Mäntelchen wie "Wille des Volkes", "Wille der Masse der Werktätigen" usw. zu verbergen. Der Rechtsschutz des Einzelnen, dessen Freiheit von ihrer Willkür und Gewalt, ist ihnen lästig. Sie kennen deshalb nur eine Freiheit, in der der Mensch tun darf, was er nach ihrem Willen tun soll.

Die Entwicklung des steuerlichen Rechtsmittelverfahrens in seiner historischen Bewegung bot uns das Bild des Suchens und Kämpfens, kurz der mühseligen Anstrengung. Es war ein Prozeß, in dessen Verlauf immer wieder liebgewordene und "bewährte" Formen zerstört werden mußten. Das Leben ist ohne eine solche ständige Um- und Neubildung, ohne eine perpetua reformatio nicht möglich.

Wie das Leben ungesichert und wandelbar bleibt, so auch eine rechtsstaatliche Verfassung. Ihr einmaliger Beschluß und feierliche Verkündigung genügen deshalb nicht, um lebendig zu bleiben. So müssen

wir die freiheitliche und rechtsstaatliche Grundordnung unseres Staates immer wieder neu erwerben, wenn wir sie behalten wollen.

Lebenslauf

Ich, Ingo Willi Jäger, wurde am 27. Juli 1936 als Sohn des Bankkaufmanns Adolf A. Jäger und seiner Ehefrau Irmgard, geb. Medart, in München geboren.

Von 1942 an besuchte ich Volksschulen in München, Bad Aibling, Mußbach/Weinstr. und das Humanistische Gymnasium in Neustadt/Weinstr., wo ich 1955 die Reifeprüfung bestand.

Nach einer dreijährigen Ausbildung im Bereich der OFD Koblenz, Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung in Neustadt/Weinstr., legte ich 1958 in Köln die Zollinspektorprüfung ab.

Ab SS 1958 studierte ich an den Universitäten Kiel, Berlin und Marburg/Lahn 9 Semester Rechtswissenschaft. 1963 bestand ich in Frankfurt/Main die erste rechtswissenschaftliche Staatsprüfung.

Von Juli bis September 1964 war ich Gerichtsreferendar im Bereich des OLG Neustadt/Weinstr.. Von 1964 bis 1966 (1 Jahr Universitätsbibliothek Gießen und 1 Jahr Bibliothekar-Lehrinstitut des Landes NRW in Köln) absolvierte ich den Vorbereitungsdienst als Bibliotheksreferendar. Im Herbst 1966 bestand ich in Köln die Prüfung für den höheren Dienst an wissenschaftlichen Bibliotheken.

Seit dem 1. Okt. 1966 bin ich als höherer Bibliotheksbeamter bei der Universitätsbibliothek Gießen tätig.

Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit, bin verheiratet und habe zwei Kinder.

Degensche Druckerei, Siegburg